

CRÓNICA

1998-1999



**ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES
DEL TRIBUNAL DE CUENTAS**

**CRÓNICA 1998-1999 DE LA ASOCIACIÓN
DE LOS CUERPOS SUPERIORES DE LETRADOS
Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS**

**CRÓNICA 1998-1999 DE LA ASOCIACIÓN
DE LOS CUERPOS SUPERIORES
DE LETRADOS Y AUDITORES
DEL TRIBUNAL DE CUENTAS**

La Asociación de los Cuerpos Superiores de Letrados y auditores del Tribunal de Cuentas no comparte necesariamente ni se hace responsable de las opiniones expresadas por los autores de los artículos y trabajos publicados.

Edición no venal.

Depósito legal: M. 28.482-2000

Composición e impresión: Fernández Ciudad, S. L.
Catalina Suárez, 19. Madrid 28007.

ÍNDICE

Presentación	9
Prólogo	11

ARTÍCULOS

Alfredo Campos Lacoba y Juan Carlos Jado Martín: <i>Cooperación internacional: Consultoría en la Contraloría General de la República de Honduras</i>	21
Fernando Clemente de Antonio: <i>Reflexiones sobre la corrupción</i>	37
Carlos Cubillo Rodríguez y Mariano F. Sola Fernández: <i>La jurisdicción del Tribunal de Cuentas y el reintegro de subvenciones públicas</i>	63
Santiago Fuentes Escribano: <i>El tratamiento contable de los bienes de dominio público</i>	73
Juan Manuel Galán del Fresno: <i>La autonomía financiera de los órganos constitucionales</i>	91
Mario Garcés Sanagustín: <i>Los intereses de demora en la Ley de Expropiación Forzosa</i> ...	111
Elisa M.ª Gómez Méndez: <i>Los límites al endeudamiento de la Administración Local y la información contable</i>	129
Concepción Gutiérrez García y Ana Rincón Villagrà: <i>El recurso de apelación contable tras la entrada en vigor de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa</i>	151
Salvador Iglesias Machado: <i>La articulación de la responsabilidad patrimonial de la Administración pública en el artículo 139 de la LRJPAC</i>	171
Manuel Lagarón Comba: <i>Guinea Ecuatorial: una cooperación pendiente de ser fiscalizada</i>	201

Rafael Serrano Galán: <i>Consideraciones sobre el marco jurídico regulador de la actuación de la Administración en la gestión de servicios públicos</i>	213
Mercedes Urbano López de Meneses: <i>La armonización contable</i>	231
M.ª Nieves Villar Álvarez: <i>La contratación pública y sus relaciones con el procedimiento de gastos y el procedimiento contable</i>	249
Eduardo Yepes Echevarría: <i>El control de la auditoría de cuentas en España. Situación actual y perspectivas de futuro</i>	263

COMUNICACIONES

Alfredo Campos Lacoba: <i>El Tribunal de Cuentas ante la cuestión prejudicial del artículo 177 del Tratado de la Comunidad Europea</i>	287
José M.ª Gil Martín: <i>Los contratos administrativos de archivo, depósito y custodia de las historias clínicas. Un ejemplo de la externalización de la gestión en el sector público</i>	299
Fernando Lafuente Gómez: <i>Política de amortización y su aplicación indebida</i>	305
Dirk Pauwels: <i>European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards</i> ..	317
Ángel Pradel Alfaro: <i>La crisis de la concepción tradicional del presupuesto</i>	323

ACTIVIDAD DESARROLLADA POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS EN EL EJERCICIO DE SUS FUNCIONES

La planificación de la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas durante los años 1998 y 1999: El programa anual de fiscalizaciones	333
Informes de fiscalización aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas durante los ejercicios 1998 y 1999	337
Resoluciones de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas aprobadas durante los años 1998 y 1999	345
Principal doctrina jurisprudencial sobre responsabilidad contable correspondiente a los ejercicios 1998 y 1999	353

PRESENTACIÓN

Organizados por el Pleno del Tribunal de Cuentas, presidido entonces por el Excmo. Sr. D. Servando Fernández-Victorio y Camps, tuvieron lugar en diciembre de 1980 los Primeros Encuentros Universitarios del Tribunal de Cuentas. El justificado propósito de dejar testimonio escrito de dicho acontecimiento, primer escalón en el desempeño por nuestra Institución del papel de foro público de debate, impulsó la empresa de dar a luz una publicación que recogiera y difundiera los resultados obtenidos. Así nació Crónica, hace ahora veinte años.

La iniciativa tuvo su inmediata continuación con motivo de la celebración de los Segundos Encuentros en octubre de 1981, quedando su contenido compilado en dos volúmenes cuya publicación fue promovida por los órganos de gobierno del Tribunal de Cuentas y llevada a buen término mediante la colaboración de los diferentes estamentos de la Institución.

A partir del año 1984 la Asociación de Censores, Letrados y Contables del Tribunal de Cuentas (hoy Asociación de los Cuerpos Superiores de Letrados y Auditores) recogió el testigo de la iniciativa y asumió el compromiso de promover y coordinar la publicación de Crónica, contándose siempre con el respaldo financiero de la Institución, y creándose así una fórmula de colaboración entre ésta y sus funcionarios redundante en el interés común.

Desde entonces y con frecuencia de aparición anual al principio (1985, 1986 y 1987) y bianual a partir de 1988-1989, Crónica ha desempeñado con buenos resultados la función de erigirse en foco de difusión de inquietudes doctrinales y científicas relacionadas con las funciones y competencias que corresponden al Tribunal de Cuentas. La filosofía de foro de opinión abierto ha inspirado las sucesivas publicaciones, habiéndose pretendido estimular la labor creativa de los potenciales autores mediante el ofrecimiento de una vía que permitiera dar a conocer sus trabajos.

Para nuestra Asociación, que también cumple veinte años en el presente, esta Crónica 1998-1999, que ahora presentamos, tiene una significación especial no solo por ser

la del vigésimo aniversario sino, principalmente, por las dificultades que se han tenido que soslayar para lograr su aparición.

La reciente modificación de la escala de prioridades en materia de difusión científica acordada por los órganos de gobierno del Tribunal de Cuentas, ha supuesto la retirada del apoyo financiero que la Institución prestó para la publicación de *Crónica* desde su creación. La amenaza de desaparición que sobre ésta se cernía tuvo como respuesta de nuestros asociados una actitud comprometida en evitar que aquélla se produjera, acordándose que fueran colectivamente soportados los costes que el mantenimiento de la publicación llevaba consigo.

Queremos dejar por ello expresa constancia de nuestro agradecimiento a todos los miembros de la Asociación que con su generosidad y con su toma de conciencia del papel que nuestra publicación ha jugado, y aún debe jugar, han hecho posible que *Crónica* 1998-1999 pueda ver la luz.

Agradecemos, en particular, el completo respaldo que en la consecución de este logro hemos recibido de los Consejeros de Cuentas, Excmos. Sres. D. Miguel C. Alvarez Bonald, D. Antonio de la Rosa Alemany y D. Ramón Muñoz Alvarez.

Capítulo especial de gratitud merecen todos los autores de los trabajos que conforman esta *Crónica*, pues sin su concurso la misma no habría existido.

Finalmente debe constar nuestro reconocimiento a la labor de los integrantes de la Comisión de Estudios de nuestra Asociación, no sólo por constituirse en el auténtico motor de la publicación por medio de la no siempre grata tarea de coordinación, lectura, y análisis de los trabajos recibidos, y de selección final de los que son objeto de inclusión en el presente libro, sino también por haber recuperado la iniciativa, hace tiempo pérdida, de incluir en *Crónica* una reseña de la actividad fiscalizadora y jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en el bienio precedente.

Gracias a todos.

Madrid, abril de 2000

EL CONSEJO RECTOR DE
LA ASOCIACIÓN DE LOS CUERPOS SUPERIORES
DE LETRADOS Y AUDITORES DEL
TRIBUNAL DE CUENTAS

PRÓLOGO

La Asociación de los Cuerpos Superiores de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas, fiel a su cita bianual, presenta una vez más su publicación «Crónica» que, en esta ocasión, recoge trabajos doctrinales e información de interés profesional correspondientes a los años 1998-1999.

La estructura y contenido del citado Libro, permiten extraer con facilidad una serie de conclusiones que realzan el interés que el mismo ofrece y aconsejan su consulta a quienes prestan sus servicios profesionales o tienen orientada su vocación hacia las materias relacionadas con el Sector Público y su control.

Debe destacarse, en primer lugar, la diversidad de materias tratadas, que abarca un amplio espectro en el que se integran trabajos estrictamente jurídicos, otros de contenido económico-financiero y algunos de carácter mixto, constituyendo todos ellos ricas aportaciones que unas veces reflejan la reflexión teórica del autor sobre la materia tratada y otras veces contienen reglas prácticas extraídas de la experiencia profesional desarrollada por el mismo. La «Crónica 1998-1999», pues, tiene un contenido rico y variado pero, además, ha conseguido un equilibrio armónico entre lo dogmático y lo pragmático, por lo que su lectura resulta de indudable utilidad.

Otra conclusión importante a resaltar, es la de la pluralidad de procedencias profesionales de los distintos autores. Junto a funcionarios de los diversos Cuerpos Especiales del Tribunal de Cuentas, firman las variadas aportaciones personas que desarrollan su actividad profesional en otros Órganos de Control Externo, tanto autonómicos como internacionales, en la Administración General del Estado, en Organismos Autónomos, etc. Esta circunstancia hace que la Publicación no sólo presente trabajos serios de calidad contrastada, sino además plurales por la formación diversa de sus autores, lo que sitúa a la «Crónica 1998-1999» en la misma línea que sus predecesoras en cuanto obra abierta, flexible y dotada de amplitud de miras, desde una perspectiva científica y doctrinal.

Tampoco debe pasar inadvertido el interesante complemento que, para la presente Publicación, supone la nueva Sección en la que se informa de diversos aspectos relacionados con la actividad fiscalizadora y con la jurisdiccional, desarrolladas por el Tribunal de Cuentas durante los dos años reseñados en el Libro.

A las conclusiones antes expuestas deben añadirse tres rasgos especialmente definidores de la identidad del Texto objeto del presente Prólogo, y fundamentales para una adecuada valoración del mismo.

En primer lugar, el carácter inédito de todos los trabajos recogidos, lo que otorga a la «Crónica 1998-1999» una nota de originalidad digna de ser mencionada.

En segundo término, que los artículos y las comunicaciones vengan firmados tanto por autores que ya habían colaborado en ediciones anteriores, como por otros que se acercan a esta Publicación por primera vez, consiguiéndose así que el Libro mantenga un acertado equilibrio entre la tradición, representada por los volúmenes anteriores, y el futuro, representado por las nuevas plumas eruditas incorporadas a la presente edición.

Finalmente, que a lo largo de las páginas que suceden a este Prólogo puedan encontrarse estudios exhaustivos de la situación real de la gestión del Sector Público, junto a propuestas de solución a los problemas cotidianos a través de nuevas ideas o incluso de sugerencias de política legislativa. De esta forma, la obra consigue un contenido en el que la recopilación minuciosa de datos incorporada a los trabajos de pura investigación, coexiste en plena armonía con las aportaciones originales de los artículos y comunicaciones de vocación más creativa e innovadora.

Todas las reflexiones expuestas en los párrafos anteriores permiten afirmar que la «Crónica 1998-1999», de la Asociación de los Cuerpos Superiores de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas, constituye un instrumento útil para las personas involucradas en el ámbito profesional al que se refieren las materias tratadas y responde fielmente a la función de promoción y encauzamiento de las inquietudes científicas que dicha Asociación profesional tiene encomendada en sus Estatutos.

Por lo que a la estructura del Libro se refiere, se sistematiza en tres apartados: «Artículos», «Comunicaciones» y, finalmente, «información sobre la actividad desarrollada por el Tribunal de Cuentas».

Dentro del apartado «artículos», se recogen los que a continuación se relacionan y a los que se añade una síntesis de su contenido sin más pretensión que la de orientar a los lectores para facilitarles la búsqueda de las materias y cuestiones en que puedan estar interesados:

- «Cooperación internacional: Consultoría en la Contraloría General de la República de Honduras». Los Sres. Campos Lacoba y Jado Martín presentan en este trabajo datos, reflexiones y conclusiones personales en relación con la experiencia profesional derivada de su participación, entre el 26 de junio y el 26 de agosto de 1999, en una actividad de asistencia técnica desarrollada en la República de Honduras en ejecución de un proyecto diseñado por la Contraloría General de dicho país y por la Oficina Técnica de Cooperación española en el mismo.

-
- «*Reflexiones sobre la corrupción*». A través del presente trabajo, Don Fernando Clemente de Antonio realiza un análisis minucioso del significado de la «corrupción» como obstáculo para la estabilidad y el desarrollo del Estado, de los principales focos de manifestación de la misma, así como de las posibles soluciones a este problema social e institucional y al papel que en ellas puede jugar el Tribunal de Cuentas.
 - «*La Jurisdicción del Tribunal de Cuentas y el reintegro de subvenciones públicas*». Los autores de este artículo, Don Carlos Cubillo Rodríguez y Don Mariano F. Sola Fernández, se enfrentan al problema jurídico-procesal que produce el posible solapamiento de competencias, entre el Tribunal de Cuentas y las Administraciones Públicas, en el reintegro de subvenciones ilegalmente concedidas, gestionadas o justificadas, y ofrecen una solución jurídica a través de unos concretos criterios de interpretación de la normativa vigente.
 - «*El tratamiento contable de los bienes de dominio público*». El Sr. Fuentes Escribano dedica esta aportación a la «Crónica 1998-1999» a hacer un estudio concienzudo sobre los tres tipos de cuestiones que se plantean en torno al tratamiento contable de los bienes demaniales: Si tales activos deben o no reconocerse en el balance de situación de las entidades públicas, cuál es el método de valoración más adecuado a las especiales características de estos bienes y, finalmente, si es o no conveniente reconocer contablemente la depreciación de los mismos.
 - «*La autonomía financiera de los órganos constitucionales*». Este trabajo recoge una reflexión crítica en la que el autor, Don Juan Manuel Galán del Fresno, alude a las lagunas y deficiencias imputables al régimen jurídico aplicable a las materias económico-financieras que afectan a la Corona, a las Cortes Generales, al Defensor del Pueblo, al Tribunal Constitucional, al Consejo General del Poder Judicial, al Tribunal de Cuentas y al Consejo de Estado, haciendo hincapié en la necesaria independencia de estos órganos dentro del Principio de legalidad contemplado en el artículo 9.1. de nuestra Carta Magna.
 - «*Los intereses de demora en la Ley de Expropiación Forzosa*». En este artículo, el Sr. Garcés Sanagustín, aborda, desde una perspectiva interdisciplinar, los aspectos más sobresalientes que suscitan los mencionados intereses de demora y, para ello, examina con detenimiento cuatro cuestiones bien diferenciadas: En primer lugar, la relativa a las implicaciones económicas, presupuestarias, contables y de gestión administrativa que derivan del pago de estos intereses; en segundo término, la que se refiere a la definición de las condiciones subjetivas y materiales para la correcta aplicación de los diferentes parámetros económicos a tener en cuenta; seguidamente, la relacionada con las dificultades prácticas que plantea la determinación del período de cómputo de los mencionados intereses de demora; y, finalmente, la cuestión polémica de la posible reclamación de intereses sobre los intereses, en el caso de demora en el pago de los vencidos y exigibles.
 - «*Los límites al endeudamiento de la Administración Local y la información contable*». Doña Elisa María Gómez Méndez dedica este trabajo a analizar cómo es posible utilizar la información contable en el cálculo y el control de los límites al endeudamiento local impuestos por el Capítulo VII, «operaciones de crédito»,

del Título I de la Ley 39/88, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, modificado por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Para ello, la autora empieza por delimitar qué debe entenderse por «endeudamiento de la Administración Local», seguidamente describe de forma crítica los límites legales a que debe ajustarse dicho endeudamiento, y termina su estudio analizando la forma en que la Ley reguladora de las Haciendas Locales utiliza la información contable para el cálculo de dichos límites.

- *«El recurso de apelación contable tras la entrada en vigor de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.»* El objeto de este artículo es el estudio de la incidencia que ha tenido la nueva Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa sobre la tramitación del recurso de apelación contable. Para ello, las autoras, Doña Concepción Gutiérrez García y Doña Ana Rincón Villagrà, van analizando los aspectos fundamentales de dicha incidencia sobre los elementos subjetivos, objetivos y formales que integran los recursos de apelación ante la Jurisdicción del Tribunal de Cuentas. El trabajo termina con un epígrafe de conclusiones y una útil relación de la Jurisprudencia examinada.
- *«La articulación de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública en el artículo 139 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.»* Don Salvador Iglesias Machado analiza en esta aportación doctrinal a la «Crónica 1998-1999», tras una breve introducción acerca del fundamento de la responsabilidad por culpa en el Ordenamiento Jurídico Español, las notas configuradoras del modelo de responsabilidad patrimonial incorporado a la Ley 30/92, de 26 de noviembre. El trabajo cuenta, además, con un estudio sobre la responsabilidad especial «Estado-Juez» y «Estado legislador», y con un examen de las causas de exoneración. Finalmente, el autor incluye sus conclusiones que pueden sintetizarse en el carácter unitario del Sistema Legal español sobre la materia, que diseña un modelo de responsabilidad patrimonial inspirado en las siguientes notas: se trata de una responsabilidad directa, excluyente, objetiva y sujeta a control jurisdiccional en vía contencioso-administrativa.
- *«Guinea Ecuatorial: Una cooperación pendiente de ser fiscalizada.»* Partiendo del hecho de que en Guinea Ecuatorial se viene experimentando un crecimiento económico importante desde 1992, pero con escasa incidencia en las condiciones de vida de la población de dicho país, el Sr. Lagarón Comba hace un recorrido por su historia más reciente, describe su actual situación económica y reflexiona sobre la incidencia que sobre ella tiene la ayuda externa que recibe la citada República Africana. El artículo incorpora, además, una reflexión sobre los fondos de ayuda al desarrollo entregados por España a Guinea Ecuatorial y sugiere la necesaria fiscalización de los mismos, por no existir en dicho Estado un Órgano de Control Externo.
- *«Consideraciones sobre el marco jurídico regulador de la actuación de la Administración en la gestión de servicios públicos.»* El autor, Don Rafael Serrano

Galán, se hace eco del nacimiento de nuevas figuras a través de las cuáles la Administración puede intervenir en el establecimiento y prestación de servicios públicos. El artículo analiza las diversas formas de gestión de tales servicios en función del grado de inmediatidad de la participación de la Administración y del proceso de creación de nuevas entidades bajo su tutela directa. Dentro de este análisis destaca la crítica constructiva que se hace al marco jurídico vigente que, con sus lagunas y antinomias, puede favorecer la huida del Derecho Público a la hora de regular la provisión de servicios que son esenciales para el correcto funcionamiento de la Comunidad.

- «*La armonización contable*». Doña Mercedes Urbano López de Meneses argumenta en este trabajo que, con la globalización actual de la economía, la apertura de los mercados y la supresión de las barreras en las operaciones e inversiones transfronterizas, las empresas demandan, cada día con más fuerza, poder actuar sin obstáculos ni dificultades en los mercados internacionales a los menores costes empresariales. Partiendo de esta idea central, la autora expone el papel que la armonización contable debe interpretar en este contexto económico globalizado y las dificultades que debe superar para poderlo desarrollar. El artículo penetra en los procesos de armonización existentes y lo hace a tres niveles: En primer lugar a nivel internacional general, en segundo término a nivel europeo y, finalmente, en el ámbito territorial más cercano, el español.
- «*La contratación pública y sus relaciones con el procedimiento de gastos y el procedimiento contable*». La aportación a la «Crónica 1998-1999» presentada por Doña María Nieves Villar Álvarez, ofrece una visión conjunta de los procedimientos de ejecución de los gastos públicos y de contabilización de los mismos en el ámbito de la contratación pública. La autora expone sus ideas sobre la incidencia que, para la contratación por el Sector Público, tiene el principio jurídico-financiero según el cual todos los actos de dicho sector de los que se derivan derechos y obligaciones de contenido económico deben ser intervenidos y contabilizados. Reflexiona, también, la autora, en torno a la sujeción al régimen de contabilidad pública y a la obligación de rendir cuentas que vinculan a las Administraciones. El eje central del trabajo, y conclusión esencial extraída del mismo, es la íntima conexión entre los procedimientos de contratación, de gasto y contable, por estar estrechamente ligados y discurrir de forma paralela a lo largo de la vida jurídica de los contratos.
- «*El control de la auditoría de cuentas en España. Situación actual y perspectivas de futuro*». Cierra la Sección de «Artículos» de la «Crónica 1998-1999», este trabajo del Sr. Yepes Echevarría en el que se pone de relieve que los efectos de los informes de los auditores van más allá de la estricta relación auditor-cliente, pudiendo afectar a los terceros usuarios de la información financiera. Surge así un interés público de la auditoría de cuentas que exige mecanismos eficaces de control sobre la misma. El autor describe las líneas maestras del modelo español distinguiendo entre el control técnico ejercido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y el control de calidad desarrollado por las Corporaciones representativas de los auditores. En opinión de Don Eduardo Yepes Echevarría,

ambos controles son necesarios. compatibles y complementarios y su correcto funcionamiento garantizaría una mayor calidad de la auditoría de cuentas en España.

Dentro del apartado «comunicaciones» se recogen cinco interesantes trabajos a los que inmediatamente aludiremos y a los que, como en el caso de los artículos, dedicaremos unas breves líneas orientativas de su contenido.

El primero de ellos, elaborado por Don Alfredo Campos Lacoba, se enfrenta a la original cuestión de si el Tribunal de Cuentas puede considerarse dotado de legitimación activa para plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en materias de su competencia, y tras una exposición razonada concluye manifestando su opinión favorable a dicha posibilidad.

Don José María Gil Martín dedica su comunicación a examinar los problemas de espacio y de administración que se suscitan como consecuencia de los contratos celebrados por algunos hospitales con empresas externas, para el archivo y gestión de la documentación clínica almacenada. Esta modalidad de contratación, según expone el autor, pretende conseguir un sistema de archivo externo, gestionado en conexión con el archivo central, con gran capacidad de absorción documental, que disponga de óptimas condiciones de seguridad, confidencialidad y eficacia, permitiendo obtener la máxima rentabilidad, al facturarse los servicios, en proporción a los fondos depositados, sin restar espacios asistenciales a los hospitales y sin tener que dedicar partidas presupuestarias a espacios que sólo se rentabilizarían a partir del momento en que se ocupasen.

La tercera de las comunicaciones publicadas ha sido elaborada por Don Fernando Lafuente Gómez y se refiere a la política de amortización y a su aplicación indebida. El trabajo empieza con una representación esquemática de los conceptos más importantes de la amortización, continúa con un análisis de los efectos fiscales y laborales que puede provocar la aplicación de un exceso de amortización y concluye resaltando la necesidad de que exista coordinación entre los órganos jurisdiccionales y la Administración Tributaria para evitar efectos no deseados producidos como consecuencia del carácter irregular de los medios de prueba documentales aportados en los juicios.

La comunicación presentada por Mr. Dirk Pauwels, que se ha publicado con acierto en su versión original en lengua inglesa, informa de la existencia de una «guía» de desarrollo de los «Audit Standards» de INTOSAI que podría servir de referencia a las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa. El autor ha querido resaltar el enorme esfuerzo profesional que ha exigido la elaboración de la mencionada «Guía» (siete años de intenso trabajo antes de su aprobación en la esfera institucional) y la utilidad del contenido de la misma para el desarrollo, en el área europea, de las tareas de control externo de la actividad económico-financiera del sector público.

El apartado de las comunicaciones termina con la presentada por el Sr. Pradel Alfaro en la que llama nuestra atención sobre la superación que la concepción tradicional del presupuesto ha experimentado recientemente como consecuencia de la evolución legislativa. Estructura su trabajo el autor de forma que, tras una introducción sobre el enfoque conceptual del presupuesto, entra a examinar la evolución de los principios presupuestarios, del control presupuestario, de la estructura del Sector Público y del

sistema de información presupuestaria. La comunicación continúa con un repaso de la técnica presupuestaria incrementalista, del presupuesto por tareas, del presupuesto base cero y de la presupuestación por programas y termina con una referencia tanto al presupuesto de la Seguridad Social, como al de la Unión Europea.

Al margen de la importante aportación doctrinal que suponen los artículos y comunicaciones a los que nos hemos referido en los párrafos anteriores, la «Crónica 1998-1999» incluye además un interesante apartado que contiene información sobre la actividad desarrollada por el Tribunal de Cuentas durante los citados ejercicios.

Dicho apartado recoge, en primer lugar, una meritoria síntesis de aspectos relevantes relacionados con la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, elaborada por Doña Elisa Gómez Méndez, por delegación de la Comisión de Estudios de la Asociación, y sistematizada en tres epígrafes: «La planificación de la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas durante los años 1998 y 1999: El programa anual de fiscalizaciones», «Informes de fiscalización aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas durante los ejercicios 1998 y 1999» y, por último, «Resoluciones de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas, aprobadas durante los años 1998 y 1999».

La información sobre la actividad desarrollada por el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones durante los años a los que se refiere la presente «Crónica», termina con un epígrafe relativo a la principal doctrina jurisprudencial sobre responsabilidad contable emanada del Tribunal Supremo y de la Sala de Justicia del propio Tribunal de Cuentas. A través de este epígrafe, que pone punto final a la obra, Doña Ana Rincón Villagrà, también por delegación de la anteriormente citada Comisión de Estudios, hace un concienzudo repaso de los criterios más relevantes que la Jurisprudencia ha aportado, durante los años 1998 y 1999, para la interpretación y aplicación del régimen jurídico que regula el modelo de responsabilidad que constituye el objeto del llamado «enjuiciamiento contable».

Sólo queda desear que las páginas que siguen a este Prólogo sean del agrado del lector y que dentro de dos años se publique una Crónica 2000-2001 en la que, como en las anteriores, los estudiosos del control de la actividad económico-financiera del Sector Público encuentren una vía adecuada para plasmar los resultados de sus investigaciones, experiencias y, en todo caso, de su creatividad como autores. Como bien decía Gabriel García Márquez «la creación intelectual es el más misterioso y solitario de los oficios humanos».

MARTA FERNÁNDEZ-PIRLA MARTÍNEZ
PRESIDENTA DE LA ASOCIACIÓN DE LOS CUERPOS SUPERIORES
DE LETRADOS Y AUDITORES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

ARTICULOS

COOPERACIÓN INTERNACIONAL: CONSULTORÍA EN LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE HONDURAS

ALFREDO CAMPOS LACOPA y JUAN CARLOS JADO MARTÍN
Contadores del Tribunal de Cuentas

INDICE: 1. ANTECEDENTES. 2. PLANTEAMIENTO DE LA ASISTENCIA TÉCNICA. 3. RESUMEN DEL INFORME DE CONSULTORÍA. 3.1. Presentación. 3.2. Alcance, metodología y limitaciones. 3.3. Mandamiento Constitucional de la Contraloría General de la República. 3.4. Funciones de la Contraloría General. 3.5. Emisión del Informe de la Cuenta General de la República. 3.6. Estudio del sistema vigente sobre rendición de cuentas del Sector Público. 3.7. Análisis de la situación vigente. Conclusiones. 3.8. Recomendaciones. 3.9. Conclusiones. 4. VALORACIÓN PERSONAL.

1. ANTECEDENTES

La asistencia técnica que hemos desarrollado comenzó a gestarse en el mes de febrero, cuando la Agencia Española de Cooperación Internacional, órgano dependiente de la Secretaría de Estado para la Cooperación Internacional y para Iberoamérica, del Ministerio de Asuntos Exteriores, remitió al Tribunal de Cuentas una carta solicitando la designación de un funcionario que efectuase una consultoría en la Contraloría General de la República de Honduras, órgano superior de control y fiscalización del Estado.

El objetivo principal de la consultoría quedaba definido en sus términos de referencia: «Organización y funcionamiento de la Unidad de Evaluación y Control Presupuestario de la Contraloría General de la República».

La asistencia técnica se circunscribe en el marco del convenio básico de cooperación firmado por España y por la República de Honduras con fecha 8 de diciembre de 1981, y ratificado el día 15 de febrero de 1995 en la Reunión de la Comisión Mixta Hispano-Hondureña de Cooperación Técnica.

Para concretar la cooperación financiera y técnica, la Agencia Española de Cooperación Internacional y la Contraloría General de la República elaboraron el documento del proyecto denominado «Sistema Integrado de Control Fiscal en Honduras (SICOFH)», incluido dentro del Programa de Modernización del Estado.

El proyecto SICOFH tenía como objetivos básicos la elaboración de un sistema integrado de control fiscal único y centralizado de aplicación en el Sector Público Nacional en Honduras, y la mejora de los Sistemas de Información Financiera mediante el desarrollo de un sistema contable gubernamental uniforme.

La asistencia técnica del mismo fue desarrollada brillantemente por D. Manuel Lagarón Comba y D. Jesús Bueno Gil, funcionarios del Tribunal de Cuentas, durante los meses de septiembre y octubre de 1996.

Después de esta consultoría, el proyecto ha estado prácticamente paralizado debido, principalmente, a la falta de colaboración del resto de las instituciones del Estado, y a la ausencia de una infraestructura que permitiese su implementación. Lo anterior dio lugar a la necesidad de reorientar el proyecto SICOFH, dotándole de un nuevo enfoque.

Por tanto, la asistencia técnica que hemos desarrollado, si bien se incluye dentro del proyecto SICOFH a efectos de su financiación, es independiente en cuanto al contenido originario del mismo, conformando un nuevo proyecto que, tal y como expresamos en el Informe de consultoría, debe desvincularse de aquel y contar con su propia fuente de financiación.

Finalmente, una vez obtenido el visto bueno de la Contraloría General aceptando la propuesta del Tribunal de Cuentas de que fuésemos dos funcionarios los que efectuésemos la asistencia técnica requerida, y una vez concedida la comisión de servicio por parte del propio Tribunal, comenzamos a trabajar sobre la misma.

2. PLANTEAMIENTO DE LA ASISTENCIA TECNICA

El objetivo principal era institucionalizar y definir las funciones de la Unidad de Evaluación y Control Presupuestario de la Contraloría General, para poder ejercer las actividades de control fiscal, entendido este como el ejercido por los órganos de control, tanto externos como internos, y relativo al manejo de caudales y fondos públicos, conforme los procedimientos, sistemas y principios que establece la Ley y su reglamento, de conformidad con las política, planes y programas que defina y formule la Institución.

Como resultado de lo anterior, se busca ejercer con mayor objetividad y profundidad el control del proceso presupuestario en todas sus etapas, iniciando evaluaciones y control en el Gobierno Central y Sector Descentralizado, de manera que la Institución pueda expresar una opinión sobre la situación fiscal y, consecuentemente, generar informes para el conocimiento del Congreso Nacional y del Presidente de la República.

Ante lo amplio y ambiguo de los términos de referencia, nos planteamos la preparación de la asistencia en dos etapas claramente diferenciadas:

- La primera etapa la desarrollamos en España y consistió, por una parte, en el acopio y estudio de toda la documentación y legislación relativa a la Consultoría, así como de toda información que nos pudiese resultar provechosa del país en general. Por otra parte, elaboramos las directrices técnicas sobre las que trabajar, definiendo las áreas de actuación, los objetivos parciales a alcanzar y los procedimientos para conseguirlos.

- La segunda etapa la desarrollamos in situ, desarrollando el programa de trabajo previamente elaborado en Madrid, si bien, adaptándolo a la realidad que nos encontramos en el país.

La idea central que desde un principio manejamos y con la que fuimos a Honduras, consistía en tratar de ayudarles. Dicho así, parece una obviedad, pero lo que buscábamos aferrándonos a esa idea era evitar extrapolar la realidad española en la materia que nos ocupa, a un país que, aún contando con una innegable voluntad de mejora y desarrollo institucional, carece de la infraestructura y experiencia requerida para afrontar reformas bruscas en el proceso de rendición de cuentas que tienen establecido.

3. RESUMEN DEL INFORME DE CONSULTORIA

3.1. Presentación

Una de las principales funciones de los Organos de control externo de todo país democrático es, por mandato constitucional, la fiscalización de las cuentas relativas a la gestión de la Hacienda Pública. El fin último de esta fiscalización es poner en conocimiento de los respectivos Parlamentos, a través de la presentación de un Informe, el resultado final del examen de la contabilidad del Estado obtenido por medio del análisis de dichas cuentas.

La Constitución de la República de Honduras atribuye a la Contraloría General, de una manera clara, la rendición de un Informe al Congreso Nacional sobre la gestión de la Hacienda Pública.

Para poder cumplir con este mandato constitucional, la Contraloría General de la República (en lo sucesivo Contraloría General o Contraloría) ha de contar con una Unidad de Evaluación y Control Presupuestario (en lo sucesivo UECP), cuya función principal es la de proceder al examen de las cuentas rendidas por todos los entes susceptibles de ser fiscalizados por la Contraloría General, debiendo contener cada cuenta una información presupuestaria y financiera que refleje la imagen fiel de la gestión de cada ente.

A tal fin, esta UECP ha de poseer unas bases técnicas y humanas suficientemente consolidadas para poder llevar a cabo la evaluación del proceso presupuestario y financiero a posteriori, estableciendo los medios y sistemas necesarios para el desarrollo de sus funciones, a través de una organización interna de la propia Unidad. Sí hay que tener en consideración un aspecto vital para que esta Unidad pueda cumplir sus objetivos y, consecuentemente, que la Contraloría General presente el correspondiente Informe al Congreso Nacional, que consiste en que todos los entes que conforman el Sector Público Nacional rindan sus cuentas, y que éstas se integren en la Cuenta General.

La elaboración del Informe de Cuenta General justifica, sin duda alguna, la necesidad de una UECP sólida y con objetivos claros y, por tanto, es necesario poner en marcha un proceso que conlleve un fortalecimiento de sus estructuras internas, una implantación de sistemas y procedimientos de análisis de cuentas, la elaboración de memorandums e informes, y la dotación de medios técnicos, sin olvidar la importante

faceta de aportación de los medios humanos y la de su preparación y capacitación profesional.

3.2. Alcance, metodología y limitaciones

3.2.1. Alcance

El alcance de esta Consultoría se enmarca en los objetivos señalados por la propia Contraloría General, tendentes al fortalecimiento de la UECP, y que son los siguientes:

- a) Definir y organizar la estructura funcional de la UECP, dependiente de la Dirección de Cooperación Técnica Internacional y Presupuesto de la Contraloría General.
- b) Diseñar un Plan de Capacitación para el personal que integra la UECP, que tenga como propósito elevar el nivel de profesionalización de los funcionarios de la misma, y proporcionarles las herramientas necesarias para cumplir la función que se les ha encomendado.
- c) Brindar asesoría acerca del funcionamiento de la UECP y de las tareas principales a realizar.
- d) Analizar las necesidades relativas a sistemas informáticos y cuanto equipo requiera la UECP, y efectuar las recomendaciones pertinentes para el buen funcionamiento de la citada Unidad.

3.2.2. Metodología

Con el fin de conseguir un óptimo resultado en la consecución de estos objetivos, esta Consultoría ha procedido a ampliar su campo de actuación a diversos estamentos del Sector Público, todos ellos con la característica común de mantener una relación directa con las materias presupuestaria y financiera, desde los puntos de vista de control y de rendición de cuentas.

Se ha elaborado un programa de trabajo previamente establecido con unos objetivos de carácter interno, para lo cual se ha procedido a efectuar las siguientes actuaciones:

- a) Análisis de la legislación presupuestaria, contable y de la rendición de cuentas.
- b) Análisis de las interrelaciones entre los diferentes Organos de Control de la República de Honduras.
- c) Entrevistas «in situ» a diversas Direcciones Generales de la Secretaría de Hacienda, a la Contaduría General de la República, a Instituciones descentralizadas, a Unidades de Auditoría Interna de la Contraloría General, y a Unidades operativas de la propia Contraloría.
- d) Circularización realizada a la totalidad de las Instituciones descentralizadas, conteniendo un cuestionario sobre aspectos presupuestarios, contables, y de rendición de cuentas.

- e) Realización de un seminario sobre materia presupuestaria y de rendición de cuentas, dirigido a los Auditores principales y operativos de las Unidades de Auditoría Interna.
- f) Realización de un curso de formación y capacitación al personal perteneciente a la UECP.

3.2.3. Limitaciones

Las limitaciones al presente Informe han consistido fundamentalmente en:

- a) Insuficiente tiempo para la realización de los trabajos de campo necesarios, así como para la elaboración del Informe, que han abarcado en su conjunto desde el 26 de junio al 26 de agosto de 1999.
- b) Dificultad en la obtención de la información necesaria para el estudio y análisis de la legislación presupuestaria y contable, debido al tiempo que se ha tardado en facilitarla. Se ha de señalar que, en algunas ocasiones, no se ha podido obtener algún tipo de información que se consideraba básica para el cumplimiento de los objetivos de esta Consultoría.
- c) Se ha de indicar que el resultado de la circularización, cuidadosamente planificada tanto en contenido como en fechas, era considerada esencial por esta Consultoría para un mejor conocimiento de la realidad presupuestaria, desde la vertiente de la rendición de información contable a los Organos de Control. Como evidencia, se señala que en el día en que el Informe fue cerrado, se habían recibido un 42% del total de respuestas esperadas.
- d) Existencia de dos tipos de sistemas integrados de contabilidad, sin relación alguna entre ellos. El primero, denominado Sistema de Administración Financiera Integrada (SIAFI), se ha comenzado a aplicar en junio de 1999 al sector centralizado, en su vertiente de Presupuestos y Tesorería. El segundo, denominado Sistema de Contabilidad Integrada (SICOI) corresponde al antiguo sistema y se está aplicando al resto del Sector Público. Este doble sistema ha entrañado una gran dificultad para la aplicación homogénea del análisis de la rendición de cuentas, teniendo presente, además, el desconocimiento de ambos sistemas en determinados estamentos que, por su situación funcional en la estructura del Sector Público, deberían conocerlo. En consecuencia, esto ha originado que esta Consultoría no haya podido obtener una información completa y fiable de la aplicación de estos sistemas.

3.3. Mandamiento constitucional de la Contraloría General de la República

La Constitución de la República de Honduras, aprobada por Decreto 131/82 de 11 de enero de 1982, en su artículo 205 asigna al Congreso Nacional la facultad de aprobar o desaprobar las cuentas de los gastos públicos tomando como base los Informes que rinda la Contraloría General.

Para ello, la propia Constitución, en su artículo 222, confiere a la Contraloría cuantas atribuciones sean necesarias, tendentes todas ellas a la fiscalización a posteriori de la Hacienda Pública, nombrándola, a tal efecto, como «Organismo auxiliar del Poder Legislativo». Es en el apartado 3 de este artículo, donde se faculta a la Contraloría para examinar la contabilidad del Estado y las cuentas de la gestión de la Hacienda Pública presentadas por el Poder Ejecutivo al Congreso Nacional, estableciendo también la obligación de rendir a este último el correspondiente Informe.

3.4. Funciones de la Contraloría General

El artículo 222 de la Constitución de la República, atribuye a la Contraloría General unas determinadas funciones, recogidas posteriormente en la Ley Orgánica aprobada por Decreto 224 de 29 de diciembre de 1993, y desarrolladas en su Reglamento, aprobado en Acuerdo n° 3 de la Contraloría General de fecha 1 de octubre de 1997.

Dichas funciones constitucionales se refieren a:

- a) Verificar la administración de los fondos y bienes públicos, y glosar las cuentas de los funcionarios y empleados que los manejen.
- b) Fiscalizar la gestión financiera de las dependencias de las Administraciones Públicas, Instituciones descentralizadas, Municipalidades, Establecimientos gubernamentales, y las Entidades que se costeen con fondos del erario nacional o que reciban subvención o subsidio del mismo.
- c) Examinar la gestión del Estado y las cuentas que, sobre la gestión de la Hacienda Pública, presente el Poder Ejecutivo al Congreso Nacional, y rendir a éste el Informe correspondiente.
- d) El ejercicio de las demás funciones que la Ley Orgánica le señale.

3.5. Emisión del informe de la Cuenta General de la República

La Ley Orgánica de la Contraloría General hace referencia en su articulado, a la obligación que tiene ésta de presentar al Congreso Nacional diversos informes, pero no contiene de manera explícita el relativo al Informe de la Cuenta General de la República.

En efecto, es el artículo 12 de esta Ley Orgánica el que recoge la obligación que tiene la Contraloría General de rendir un Informe al Congreso Nacional, conteniendo la labor realizada durante el ejercicio cerrado, con exposición de opiniones y sugerencias que considere necesarias para lograr una mayor eficiencia en la administración y control de fondos y bienes públicos. Por otro lado, su artículo 44 indica que el Contralor General habrá de presentar informes especiales al Congreso Nacional y al Presidente de la República, sobre las cuentas, desembolsos, ingresos, contratos, empréstitos, y otros actos de las entidades sujetas a su jurisdicción.

Es el Reglamento de la Contraloría General el que señala en su artículo 33, que este Organismo fiscalizador publicará semestralmente un informe sobre la situación fiscal del

Estado, y de los principales resultados de la ejecución presupuestaria. Previamente, el artículo 32 de este Reglamento atribuye a la Contraloría la función del examen del comportamiento de las finanzas públicas, del grado de cumplimiento de los objetivos, de la consistencia de la política fiscal, y del análisis de los costos incurridos en la ejecución de la misma.

3.6. Estudio del sistema vigente sobre la rendición de cuentas del sector público

3.6.1. Legislación aplicable

El proceso de rendición de cuentas está regulado por una serie de normas de distinta jerarquía jurídica y cuyo período de aprobación abarca de 1976 a 1997. Cada una de estas normas, todas ellas en vigencia en la materia que nos ocupa, desarrollan aspectos relacionados con la rendición. Por tanto, se hace perentorio un análisis individual de cada norma y una sincopación de todas ellas para conseguir una visión clara y precisa del proceso global de rendición de cuentas en el Sector Público.

La legislación aplicable al proceso de rendición de cuentas del Sector Público es la siguiente:

- a) Constitución de la República (Decreto 131/82).
- b) Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (Decreto 224/93).
- c) Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría (Acuerdo 3/97).
- d) Ley Orgánica de la Contaduría General de la República (Decreto 1001/80).
- e) Ley Orgánica del Presupuesto (Decreto 407/76).
- f) Ley General de la Administración Pública (Decreto 146/86).

La Constitución de la República de Honduras desarrolla en su artículo 222 las atribuciones de la Contraloría General, facultándola para efectuar el examen de la contabilidad del Estado y las cuentas que, sobre la gestión de la Hacienda Pública, presente el Poder Ejecutivo al Congreso Nacional.

La Ley Orgánica de la Contraloría General preceptúa en el artículo 35 la obligación de las entidades públicas y las personas naturales o jurídicas sujetas a su jurisdicción, de suministrarle, sin demora, cuantos informes, aplicaciones desarrolladas en sistemas electrónicos, documentos, comprobantes, certificaciones, o cualesquiera otros datos requeridos por el Contralor General de la República o sus delegados, incluyendo la obligación de facilitar la utilización de sus programas de computación para obtener directamente la información necesaria.

Asimismo, en el artículo 37 se insta a las Secretarías de Estado en los Despachos de Hacienda y Crédito Público, y de Planificación, Coordinación y Presupuesto, actualmente Secretaría de Estado de Finanzas y Secretaría Técnica de Cooperación Internacional, respectivamente, a que le informen con carácter mensual, de la ejecución del Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la República. Lo mismo harán las Instituciones desconcentradas y descentralizadas con sus respectivos presupuestos.

El Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General expone con mayor profusión el proceso de rendición de cuentas de las Municipalidades y del Sector Público centralizado y descentralizado. Los artículos 38 y siguientes determinan la información que las distintas entidades deben rendir a la Contraloría General, su periodicidad, tramitación, y régimen de sanciones en caso de incumplimiento.

El artículo 40 resulta básico en la materia que nos ocupa, al establecer que el Congreso Nacional, una vez que el Poder Ejecutivo le presente las cuentas sobre la gestión de la Hacienda Pública, dará traslado a la Contraloría General de la documentación recibida para que proceda a su examen y análisis.

La Ley Orgánica de la Contaduría General designa a ésta como el ente encargado de preparar la información que, sobre las Cuentas de los Gastos Públicos, debe rendir anualmente el Poder Ejecutivo al Poder Legislativo para su aprobación. En este sentido, el artículo 59 dispone que coordinará la preparación de la rendición de cuentas sobre la gestión de la Hacienda Pública, que estará integrada por la Liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la República, el Balance General Integrado del Gobierno, y el Informe sobre la Situación Financiera del Sector Público, junto con los estados contables e información adicional que les sirven de soporte. El plazo para la formación del Balance General Integrado se fija en el día treinta de abril inmediato posterior al del ejercicio sobre el que se informa.

Enlazando con esta misión de coordinación para la formación de las cuentas anuales, el artículo 60 relaciona una serie de organismos y establece el deber de los mismos de remitir a la Contaduría sus estados contables e información de naturaleza económico-financiera con periodicidad diaria, mensual, y anual.

La Ley Orgánica del Presupuesto atribuye a la Dirección General de Presupuesto la potestad para que efectúe la Liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la República. En su artículo 88 desarrolla los estados que componen la citada Liquidación, que deben mostrar los resultados de la ejecución del Presupuesto. Asimismo, se determina que será el día treinta de abril el plazo máximo para que la Contaduría General presente el Informe sobre la Situación Financiera, y el día treinta y uno de marzo la fecha límite para que la Dirección General de Presupuesto liquide el Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la República. Para las Instituciones autónomas y las demás entidades descentralizadas, se fija el último día del mes de febrero de cada año, como fecha límite para que presenten a la Secretaría de Estado de Finanzas un informe de los resultados líquidos de su actividad financiera.

Por último, la Ley General de la Administración Pública regula los informes y documentación a rendir por las Instituciones autónomas, que básicamente coinciden con lo dispuesto en la Ley Orgánica del Presupuesto.

3.6.2. Interrelaciones entre la normativa aplicable

Tras un estudio pormenorizado de la normativa aplicable en materia de rendición de cuentas e informes, se observa que existen conexiones entre los artículos claves de cada Ley, de manera que, si bien tras una primera lectura de las normas

subyace una idea de confusión. ésta se diluye una vez quedan fijadas sus interrelaciones.

La conexión más importante es la que se produce entre los artículos 205 y 222.3 de la Constitución, el artículo 40 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General, el artículo 3.f) de la ley Orgánica de la Contaduría General, y el artículo 87 de la Ley Orgánica del Presupuesto. En éstos se estructura el proceso de rendición de cuentas que, en general, consiste en:

1. Se establece la obligación del Poder Ejecutivo de rendir anualmente al Poder Legislativo la información sobre las cuentas de los Gastos Públicos. Esta información es preparada por la Secretaría de Estado de Finanzas y, más concretamente, por la Contaduría General.
2. La información es remitida al Congreso Nacional por el Poder Ejecutivo. El Congreso da traslado a la Contraloría General de la documentación recibida para que proceda a su análisis.
3. La Contraloría General examina la contabilidad del Estado y las Cuentas sobre la gestión de la Hacienda Pública, y rinde al Congreso Nacional el informe correspondiente. La Contraloría General remite una copia del informe al Presidente de la República, simultáneamente.
4. El Congreso debe aprobar o improbar finalmente las cuentas de los Gastos Públicos tomando como base los informes que rinda la Contraloría y las observaciones que, a los mismos, formule el Poder Ejecutivo.

Otra interconexión normativa es la que se produce en cuanto al contenido de las cuentas anuales que el Poder Ejecutivo debe presentar al Congreso Nacional, es decir, de qué estados contables e información económico-financiera están compuestas. El contenido se regula en el artículo 59 de la Ley Orgánica de la Contaduría, que enlaza con los artículos 55 y 56 de la misma Ley. La composición de las cuentas también se regula, en los mismos términos, en el artículo 87 de la Ley Orgánica del Presupuesto, que está desarrollado por el artículo 88 de la misma Ley.

3.7. Análisis de la situación vigente. Conclusiones

La Constitución de la República faculta al Congreso Nacional para aprobar o desaprobar las Cuentas de los Gastos Públicos tomando como base los informes que rinda la Contraloría General. Asimismo establece como atribución de la Contraloría examinar la contabilidad del Estado y las cuentas que, sobre la gestión de la Hacienda Pública, presente el Ejecutivo al Congreso, debiendo rendir el preceptivo Informe. Por último, asigna la obligación por parte de la Contraloría de rendir al Congreso Nacional, dentro de los primeros cuarenta días de finalizado el año económico, un informe sobre la labor realizada, con exposición de opiniones y sugerencias.

El sistema establecido para que las entidades integrantes del Sector Público rindan sus cuentas a la Contaduría General no es operativo. La rendición se fundamenta en la

cumplimentación por parte de las distintas entidades, de unos estados contables normalizados remitidos por aquélla. La Contaduría recibe los estados cumplimentados, pero no la documentación justificativa que sirva de soporte a las cifras incluidas en los mismos. Por tanto, su labor consiste en agrupar y consolidar los estados contables para formar la Cuenta General del Estado, sin haber efectuado previamente una labor de verificación de los datos que los componen. Una vez consolidados y formada la Cuenta General, ésta es remitida a la Secretaría de Finanzas.

La primera dificultad con la que se encuentra la Contraloría es el incumplimiento de lo previsto legalmente sobre rendición de cuentas. Al máximo Órgano Contralor apenas le llegan las cuentas, y las que lo hacen presentan una información sesgada o incompleta. No existe ningún nexo de colaboración con la Contaduría General, quien, como órgano encargado de la formación de las cuentas, debería velar por que éstas se remitiesen a la Contraloría. Por tanto, la Contraloría General basa sus actuaciones fiscalizadoras en la ejecución de su Plan de Auditoría Anual, básicamente mediante auditorías de legalidad y financieras, y no en un análisis de las cuentas anuales.

Un segundo inconveniente radica en la ausencia de regulación de los plazos para que la Secretaría de Estado de Finanzas remita dichas cuentas al Congreso Nacional, y para que éste, a su vez, las remita a la Contraloría General. Lo único que queda determinado es, por una parte, que la Contraloría deberá emitir una opinión sobre la razonabilidad de las Cifras y datos presentados por el Ejecutivo en un plazo de treinta días desde que reciba la documentación del Congreso y, por otra parte, que deberá emitir un informe sobre la labor realizada durante el año dentro de los primeros cuarenta días de finalizado el ejercicio económico.

Es materialmente imposible que la Contraloría General, en treinta días desde que reciba la documentación del Congreso, examine la contabilidad del Estado y las cuentas sobre la gestión de la Hacienda Pública, y emita un informe.

Actualmente, tal y como está determinado el proceso y los plazos de rendición de cuentas, la misión de la Contraloría General no es el análisis de las cuentas rendidas para ejercer su cometido de control y fiscalización a posteriori de los recursos del Estado, entre otras razones porque no existe tiempo material para efectuarlo, sino que simplemente se limita a emitir una «opinión sobre la razonabilidad de las cifras y datos».

Una dificultad añadida a las deficiencias detectadas en el proceso de rendición de cuentas es la ausencia de un sistema de información contable que proporcione estados contables y financieros normalizados para todos los entes públicos. Actualmente está en proceso de implantación en el Sector Público, el Sistema de Administración Financiera Integrada, que una vez puesto en funcionamiento, solucionará los problemas derivados de la falta de homogeneidad de la información a rendir.

La Contraloría General tiene, en efecto, la obligación constitucional de fiscalizar y controlar la contabilidad del Estado y las cuentas sobre la gestión de la Hacienda Pública, pero debe contar con unos medios técnicos y humanos apropiados, y se debe establecer un proceso claro y racional de rendición de cuentas, con unos plazos suficientes para el análisis y la formación de una opinión fundamentada de la gestión del erario público.

3.8. Recomendaciones

Esta Consultoría entiende que el proceso óptimo de remisión de la Cuenta General, compuesta por las cuentas de los distintos entes que conforman el Sector Público, a la Contraloría General, y la emisión por parte de ésta del Informe Anual que deberá remitirse al Congreso Nacional para que apruebe o desaprobe finalmente la gestión del Gasto Público efectuada por el Ejecutivo, deberá ser el siguiente:

1. La Contaduría General ha de instituirse como el órgano coordinador de la preparación de la rendición de las cuentas sobre la gestión de la Hacienda Pública, y será la encargada de la formación de la Cuenta General del Sector Público.
2. El proceso de entrada de la documentación de los distintos órganos a la Contaduría será el previsto legalmente en el artículo 60 de la Ley Orgánica de la Contaduría y en el artículo 88 de la Ley Orgánica del Presupuesto. Además, para las Instituciones autónomas deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 90 de la Ley Orgánica del Presupuesto y en el 74 de la Ley General de la Administración Pública.
3. Los plazos de la Contaduría para la formación de la Cuenta General, compuesta por el Balance General Integrado del Sector Público, la Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos de la República, y el Informe sobre la Situación Financiera del Sector Público, junto con los estados contables e información económico-financiera que los soportan, serán los establecidos en el artículo 55 de la Ley Orgánica de la Contaduría General y en los artículos 11 y 12 de la Ley Orgánica del Presupuesto.

4. La Contaduría General deberá remitir a la Contraloría General la cuenta completa del Sector Público, directamente y no a través del Congreso Nacional.

De la misma manera deberá establecerse un plazo máximo para que la Contaduría rinda dichas cuentas a la Contraloría General.

5. Se establecerá un plazo para que, una vez que las cuentas estén en poder de la Contraloría General, se proceda por parte de las Unidades o Direcciones Generales competentes, a su análisis y fiscalización. Este plazo deberá ser lo suficientemente amplio y contemplar la posibilidad de que se necesite solicitar a las distintas entidades, información complementaria que aclare o amplíe la ya rendida.
6. Una vez fiscalizadas las cuentas y el resto de la documentación, la Contraloría deberá proceder a redactar un anteproyecto de Informe sobre la gestión de la Hacienda Pública.
7. El anteproyecto se remitirá a la Contaduría General para que los distintos organismos fiscalizados aleguen lo que consideren oportuno sobre el contenido del mismo. De igual modo se fijará un plazo para cumplimentar esta fase de alegaciones.

La Contaduría deberá remitir a la Contraloría las alegaciones, si las hubiese.

8. Como última fase del proceso, la Contraloría General emitirá un Informe definitivo que elevará al Congreso Nacional para que éste, a su vista, proceda a aprobar o desaprobar la gestión de la Hacienda Pública por parte del Poder Ejecutivo.

Sin embargo, teniendo presente la situación actual reflejada anteriormente, pretender implementar el proceso descrito anteriormente es, a medio plazo, inviable.

Esta Consultoría entiende que, en tanto no se produzcan las reformas estructurales y normativas en el Sector Público Hondureño que conduzcan al proceso lógico descrito de rendición de cuentas, la Contraloría General debe hacer uso de las facultades que le otorgan los artículos 12.8 y 35 de su Ley Orgánica, para regular un proceso de rendición de cuentas que la posibilite a cumplir el mandato constitucional de examinar la contabilidad del Estado y las cuentas sobre la gestión de la Hacienda Pública.

El artículo 12.8 faculta al Contralor General de la República para dictar las normas técnicas y otras disposiciones que regulen el funcionamiento del sistema de control fiscal. Por su parte, el artículo 35 establece que las entidades públicas y las personas naturales o jurídicas sujetas a su jurisdicción, están obligadas a suministrar, sin demora, cuantos informes, aplicaciones desarrolladas en sistemas electrónicos, documentos, comprobantes, certificaciones o cualesquiera otros datos requeridos por el Contralor General de la República o sus delegados, incluyendo la obligación de facilitar la utilización de sus programas de computación para obtener directamente la información necesaria.

Esta Consultoría propone que, de conformidad con las políticas de Modernización del Estado y en aras a la necesidad de ejercer un control fiscal efectivo, cuyo fin último es la denuncia de las irregularidades detectadas en el manejo del erario público, y contribuir a que en la Sociedad impere un clima de total transparencia sobre la administración y gestión de los bienes públicos, se articule y regule, mediante Acuerdo de la Contraloría General, un Sistema de Rendición de Cuentas que fortalezca dicho control en el Sector Público.

Este sistema de Rendición de Cuentas se basa en establecer que las distintas entidades que conforman el Sector Público rindan sus cuentas directamente a la propia Contraloría General, con el contenido, forma, y plazos que por ésta se determine.

Las cuentas de cada entidad deberán estar compuestas por los siguientes estados contables y contendrán la siguiente información cerrada a 31 de diciembre del ejercicio fiscal al que se refiera:

1. Balance General.
2. Cuenta del Resultado económico-patrimonial o Estado de Resultados.
3. Informe sobre su Situación Financiera.
4. Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos.

A su vez, estos documentos estarán formados por:

1. Balance General:
Activo, pasivo, y patrimonio neto.
Análisis de las cuentas que lo fundamentan.
2. Cuenta del Resultado económico-patrimonial o Estado de Resultados:
Contendrá, con la debida separación, los ingresos y los egresos, tanto corrientes como de capital, habidos durante el período. La diferencia entre los ingresos y los egresos totales será el ahorro o desahorro del ejercicio.

3. Informe sobre su Situación Financiera:
Desarrollará la cuenta financiera del ejercicio fiscal.
4. Liquidación del Presupuesto de Ingresos y Egresos:
Presupuesto de Ingresos:
 - Presupuesto inicial aprobado.
 - Modificaciones al Presupuesto inicial.
 - Presupuesto definitivo.
 - Ingresos liquidados.
 - Ingresos recaudados.
 - Ingresos pendientes de cobro.Presupuesto de Egresos:
 - Presupuesto inicial aprobado (clasificado por programas y en grupos, subgrupos y renglones).
 - Modificaciones al Presupuesto inicial (por transferencias y subvenciones).
 - Presupuesto definitivo.
 - Obligaciones comprometidas.
 - Obligaciones pagadas.
 - Obligaciones pendientes de pago.Liquidación del Presupuesto:
 - Ingresos liquidados.
 - Obligaciones comprometidas.
 - Resultado Presupuestario: Superávit / Déficit.

La cuenta de cada ente se rendirá, sin perjuicio de la potestad de la Contraloría General de poder solicitar la información complementaria que estime necesaria para la ampliación o mejor comprensión de aquélla.

Las distintas entidades, organismos e instituciones que forman el Sector Público deberán rendir a la Contraloría General sus cuentas, con el contenido descrito anteriormente, antes del 28 de febrero del ejercicio posterior al que se refiere la información.

Por su parte, la Contraloría General deberá proceder al análisis de las cuentas rendidas, debiendo finalizar su labor fiscalizadora con la emisión del Informe correspondiente antes del 31 de octubre.

En conclusión, los objetivos generales a alcanzar por la Contraloría son los siguientes:

1. Emisión de un Acuerdo con el fin de articular un Sistema de Rendición de Cuentas que fortalezca el control en el Sector Público.
2. Fiscalización de las cuentas rendidas por las distintas entidades que conforman el Sector Público.
3. Emisión del Informe Anual de la gestión de la Hacienda Pública para todo el Sector Público Nacional, incluyendo, por tanto, a las Municipalidades.

Esta Consultoría entiende que, dado lo ambicioso de los objetivos generales a alcanzar y, visto el punto de partida en el que la UECP se encuentra prácticamente paralizada y apenas llegan cuentas y documentación a la Contraloría General, se deben fijar

fases o metas progresivas que habrán de acometerse paulatinamente a lo largo del tiempo, para ir instituyendo unas bases sólidas, tanto de concienciación por parte de los cuentadantes sobre su obligación de rendir sus cuentas a la Contraloría, como de ésta a la hora de fiscalizar dichas cuentas.

En opinión de esta Consultoría, la primera fase a cumplimentar por la UECP consiste en la fiscalización y emisión del correspondiente Informe, de las cuentas rendidas por el Sector Público descentralizado. Este punto de partida de la Unidad, iniciando su labor con el análisis de las cuentas de las Instituciones autónomas, se justifica por los siguientes motivos:

- a) La fiscalización de las cuentas de las Secretarías de Estado, por el volumen de recursos que gestionan, su naturaleza de centros gestores de gastos, y las interrelaciones que presentan con la Secretaría de Finanzas y la Tesorería General de la República, responsable de los asuntos relacionados con la Caja del Estado. hacen que el análisis de sus cuentas requiera una capacitación y experiencia de la que, actualmente, carece la UECP.
- b) El Sistema de Rendición de Cuentas propuesto por esta Consultoría es perfectamente aplicable a las Instituciones autónomas, ya que como entes independientes, una vez aprobado su presupuesto, su gestión nace y termina en ellas, por lo que la rendición de las cuentas puede efectuarse por la propia institución.

Sin embargo, la rendición de las cuentas de los Ministerios requiere, indetectiblemente, de un órgano que coordine y conforme la cuenta general del Sector Público centralizado, de manera que las interrelaciones entre las Secretarías y la Tesorería General reflejen claramente la gestión de sus presupuestos. La función de coordinar esta rendición le corresponde a la Contaduría General, si bien, como ha quedado expuesto anteriormente, en la práctica, el proceso presenta incumplimientos, carencias, lagunas, e imprecisiones.

- c) Las Instituciones autónomas, por su propia naturaleza, pueden analizarse independientemente unas de otras, de forma que no es necesario que lleguen todas las cuentas para comenzar su fiscalización. Además, cada una de ellas ostenta todos los ingredientes para efectuar fiscalizaciones completas en todas sus áreas, con la ventaja de que los presupuestos que gestionan presentan unas cifras razonables en cuanto a su cuantía.
- d) Esta Consultoría entiende que, en esta primera fase, la Unidad debe iniciar su labor fiscalizadora con el análisis presupuestario y con las siguientes áreas de análisis económico-financiero del Balance General:

- Activo: Activos fijos no financieros, Tesorería, y Deudores a corto y largo plazo.
- Pasivo: Acreedores y Proveedores a corto y largo plazo.

Estas áreas ostentan, en términos cuantitativos y cualitativos, un alto grado de representatividad del total del Balance y, por tanto, de la imagen fiel de la situación patrimonial del ente.

- e) Por último, esta propuesta se fundamenta en que la UECP adquiera la experiencia necesaria para afrontar mayores retos y conseguir, con el transcurso del tiempo, efectuar una fiscalización global de todo el Sector Público.

Para lograr implementar el primer objetivo es perentorio la emisión de un Acuerdo de la Contraloría General que regule un Sistema de Rendición de Cuentas con el contenido descrito anteriormente. Asimismo, es conveniente que el máximo Órgano Contralor proceda a iniciar una campaña de información y, si es necesario, de capacitación, a los responsables de la formación de las cuentas. Se trata de concienciar, tanto a los entes sujetos al control ejercido por la Contraloría, como a la opinión pública en general, de la necesidad de articular un sistema de control fiscal que contribuya a mejorar la gestión de los recursos públicos.

Simultáneamente a la puesta en funcionamiento del Sistema de Rendición de Cuentas propuesto, es necesario que, dentro de la estructura orgánica de la Contraloría General, se potencie a las Unidades encargadas de la fiscalización y análisis de las cuentas recibidas. Estas Unidades deberán contar con los medios humanos y materiales óptimos para el ejercicio de sus funciones, y el cumplimiento de su objetivo primordial, consistente en la emisión del anteproyecto del Informe Anual sobre la gestión de la Hacienda Pública.

3.9. Conclusiones

Tras analizar la legislación vigente en materia de rendición de cuentas, y en base a las comprobaciones efectuadas, se observa que el sistema de remisión de cuentas a la Contraloría General presenta incumplimientos, lagunas e imprecisiones, que impiden a ésta desarrollar plenamente sus funciones.

Esta Consultoría propone que, de conformidad con las políticas de Modernización del Estado y en aras a la necesidad de ejercer un control fiscal efectivo, cuyo fin último es la denuncia de las irregularidades detectadas en el manejo del erario público, y contribuir a que en la Sociedad impere un clima de total transparencia sobre la administración y gestión de los bienes públicos, se articule y regule, mediante Acuerdo de la Contraloría General, un Sistema de Rendición de Cuentas que fortalezca dicho control en el Sector Público.

Paralelamente, es imprescindible fortalecer a la Unidad de la Contraloría General encargada de efectuar dicho control, dotándola de los recursos humanos y técnicos necesarios para que pueda ejercer sus funciones en óptimas condiciones.

4. VALORACION PERSONAL.

A pesar de los inconvenientes encontrados en el desarrollo de nuestra asistencia técnica, que vienen marcados por la premura de tiempo, el ingente volumen de trabajo, la adaptación a la mentalidad y forma de trabajar de los funcionarios hondureños, y la propia idiosincrasia del país, hemos de manifestar que ha supuesto para nosotros una experiencia, tanto profesional, como personal, sumamente positiva y enriquecedora.

Queremos aprovechar la oportunidad que nos ofrece la publicación Crónica, para animar a todos los funcionarios del Tribunal para que, si tienen oportunidad, no dejen de

participar en próximas asistencias técnicas de cooperación internacional, que tan enriquecedoras resultan.

Asimismo, queremos manifestar nuestro más profundo agradecimiento a las autoridades de la Contraloría General, y en especial a la Lic. Irma Noemí Sánchez y al personal a su servicio, por su colaboración, interés y ayuda prestada en todo momento. Nuestro agradecimiento al personal de la Oficina Técnica de Cooperación Española en Honduras, y a la economista española María González Méndez, por su aportación a la consultoría.

Por último, agradecer al Tribunal de Cuentas el habernos brindado la posibilidad de participar en esta experiencia de cooperación internacional.

REFLEXIONES SOBRE LA CORRUPCIÓN

FERNANDO CLEMENTE DE ANTONIO

Letrado del Tribunal de Cuentas

*Académico correspondiente de la Real Academia
de Jurisprudencia y Legislación*

ÍNDICE: 1. PLANTEAMIENTO. 2. EL PROBLEMA DE LA CORRUPCIÓN. 3. EFECTOS DE LA CORRUPCIÓN. 4. PRINCIPALES FOCOS DE CORRUPCIÓN. 5. MEDIDAS FRENTE A LA CORRUPCIÓN. 6. LA FUNCIÓN PÚBLICA Y LA CORRUPCIÓN. 6.1. Problemas. 6.2. Soluciones. 7. LA FINANCIACIÓN DE LOS PARTIDOS POLÍTICOS Y LA CORRUPCIÓN. 8. SUBVENCIONES Y AYUDAS PÚBLICAS Y CORRUPCIÓN. 9. EL CAOS LEGISLATIVO COMO FAVORECEDOR DE LA CORRUPCIÓN. 9.1. El problema del caos legislativo. 9.2. Remedios al caos legislativo. 10. EL TRIBUNAL DE CUENTAS: CONTROL DE LA CORRUPCIÓN POR DICHO ÓRGANO. BREVE REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA.

1. PLANTEAMIENTO

Las reflexiones que a continuación se expresan tienen su base en el curso de verano de la Universidad Complutense de Madrid, celebrado en El Escorial en agosto de 1999 y cuyo título era «El Tribunal de Cuentas ante la corrupción». Este título conecta la corrupción con el supremo órgano de control económico-financiero del sector público español.

De las diversas acepciones de la palabra corrupción destacamos con el Diccionario de la **Real Academia Española** la de sobornar o cohechar a alguien con dádivas o de otra manera. Corrupción, proviene del latín *corruptio* que significa originariamente alteración de algo y posteriormente se le da sentido de echar a perder algo. El término corrupción hoy día se ha ampliado vulgarmente a situaciones de abuso de poder que normalmente implican un enriquecimiento propio o ajeno —en la persona de un familiar o amigo—.

En palabras de **Alejandro Nieto**, en la naturaleza, los cuerpos físicos se corrompen, cuando deteriorada o desaparecida una energía propia que condiciona su existencia se disgregan sus elementos componentes. Con los cuerpos sociales ocurre algo semejante.

La corrupción conceptualmente indica la idea de enriquecimiento a expensas de los fondos públicos. Dentro del concepto amplio de corrupción se englobarían una serie de

conductas como el soborno, la extorsión, el uso de información privilegiada, el cohecho, la malversación de fondos públicos, tráfico de influencias, el clientelismo, el caciquismo, el favoritismo, etc.

2. EL PROBLEMA DE LA CORRUPCIÓN

En nuestra historia, la corrupción tiene antiguas raíces. basta citar a título anecdótico, que ya en 1848, el Embajador francés en España, **Ferdinand de Lesseps** —conocido por la construcción del Canal de Suez y del Canal de Panamá— apuntaba como uno de los problemas de España la corrupción dominante en la Administración y la utilización de la política para fines lucrativos (el enriquecimiento rápido de algunos políticos a través de sus conexiones con la banca o con empresas que monopolizaban los suministros de determinados productos al Estado). Destacaba la opinión sobre determinados políticos de la época, como el **Marqués de Salamanca**, al que imputaba haber ejercido la corrupción a gran escala, junto a **Escosura**, que decía era ambicioso y ligado a Salamanca por dinero. Lesseps denuncia las actitudes políticas poco honestas, como la de cuantos se habían enriquecido fácilmente con negocios turbios. (Informe del año 1848 del embajador francés en España. Ministerio de Asuntos Exteriores de Francia. Archivo Diplomático-Volumen 366).

La corrupción tiene un efecto deslegitimador de la clase política. En la política la corrupción generalizada lleva finalmente a situaciones de colapso institucional. En la historia reciente podemos citar ejemplos en países como Venezuela, Colombia, Ecuador y Rusia, entre otros. Precisamente el Presidente interino de Rusia, en febrero del año 2000, declaró que «no podrá haber progreso alguno en la economía si no se lucha contra la corrupción, subrayando que la principal medida para combatir ese mal es implantar una severa observancia de la ley». En estos Estados la corrupción de la clase política, dada la existencia de unos mecanismos legales que la favorecen, produce los resultados nefastos de inestabilidad y desconfianza en las instituciones y en quien dirige las mismas.

En el mundo económico la corrupción altera el mecanismo del libre mercado y la libre competencia y convierte el mercado libre en un mercado de caciques. La corrupción generalizada conduce a polarizar la población en una minoría rica asociada o en connivencia total con la clase política dirigente y una clase media proletarizada que soporta la carga tributaria esencial para el mantenimiento del aparato estatal junto con una clase propiamente proletaria que termina constituyendo una mayoría muy empobrecida. Esta situación económica de falta de competencia real, en la que los políticos intervienen distorsionando el libre mercado, favoreciendo a sus familiares y amigos en la contratación de bienes y servicios para los ciudadanos, así como en la contratación de personal afecto para la Administración Pública, genera los fenómenos del nepotismo, del clientelismo y del favoritismo, que en resumidas cuentas produce la corrupción.

La **IX Conferencia Internacional sobre la corrupción**, celebrada en **Durban** (Sudáfrica) puso de manifiesto este tipo de problemas. Los vínculos que existen entre el tráfico ilícito socavan a las empresas que actúan en la legalidad, corrompiendo las estructuras de las Administraciones Públicas.

La corrupción en las Administraciones Públicas plantea problemas en relación con el funcionamiento de redes de delincuencia internacional —económica, narcotráfico, tráfico de armas, tráfico ilegal de inmigrantes, evasión de impuestos y de capitales, etc.—. Cuanto más débil y poco estructurado sea un Estado con más facilidad operarán esas redes de delincuencia organizada. En los países subdesarrollados los controles para limitar la corrupción son inexistentes, con lo cual ésta campa por sus respetos. En estos países incluso la ayuda para salir del subdesarrollo y para paliar las catástrofes naturales que de vez en cuando sufren, se ve perjudicada por la existencia de una gran corrupción que hace ineficaces tales ayudas, con lo cual se puede concluir que estos países, por obra y gracia de la corrupción de sus administraciones públicas son cada vez más pobres y aumentan más sus desigualdades. Las Constituciones democráticas se pueden convertir en papel mojado, si no funcionan mecanismos legales de control.

La **Fiscalía Anticorrupción** señala que la carga económica que supone la corrupción para los presupuestos públicos recae finalmente sobre el conjunto de los ciudadanos, que deben soportar una carga tributaria exagerada, que sería innecesaria, o en todo caso menor si se combatiera eficazmente este fenómeno.

La corrupción generalizada, como señala **Lamo de Espinosa**, pone de manifiesto que el capitalismo sin instituciones reguladoras y controladoras, sin funcionarios públicos o jueces profesionales e independientes, sin opinión pública y medios de comunicación libres el capitalismo sería pura corrupción. En última instancia, son las instituciones del Estado las que generan y sostienen un mercado transparente, y no al revés, como ha tenido que aceptar el **Banco Mundial**. También **Recarte** opina que la economía de mercado es imposible sin instituciones de control, sin separación de poderes, sin poder judicial independiente. Analizando la mayoría de las crisis de los países sudamericanos destaca la debilidad de las instituciones. **Recarte** remite a los estudios del premio Nobel de Economía **Douglas North** para explicar qué instituciones debe tener un estado democrático a fin de que funcione la economía de mercado libre.

Como dice el filósofo **Cornelius Castoriadis**, el capitalismo sólo ha podido funcionar porque ha heredado una serie de tipos antropológicos que él no ha creado y que no habría podido crear: jueces incorruptibles, funcionarios íntegros y weberianos, maestros consagrados a su vocación, obreros con un mínimo de conciencia profesional, etc. Estos tipos no surgen y no pueden surgir por sí mismos, han sido creados en períodos históricos anteriores, por referencia a valores entonces consagrados e indiscutibles: la honestidad, el servicio al Estado, la transmisión del saber, el trabajo bien hecho, etc. Nosotros, en cambio, vivimos en sociedades donde, como todo el mundo sabe, esos valores se han vuelto ridículos, donde sólo cuenta la cantidad de dinero que uno puede embolsarse, poco importa cómo, o el número de veces que uno ha aparecido en televisión. El único tipo antropológico creado por el capitalismo, y que al principio le era imprescindible para establecerse, fue el empresario schumpeteriano: persona apasionada por la creación de esa nueva institución histórica, la empresa, y por su constante ampliación mediante la introducción de nuevas tecnologías y nuevas técnicas de mercado. Pero la tendencia actual destruye incluso este tipo; por lo que se refiere a la producción, el empresario es sustituido por una burocracia empresarial; en cuanto al hacer dinero, las especulaciones en la Bolsa, las operaciones financieras reportan mucho más que las acti-

vidades «empresariales». Así pues, al mismo tiempo que se asiste, mediante la privatización, al creciente desmoronamiento del espacio público, se constata la destrucción de los tipos antropológicos que han posibilitado la existencia misma del sistema (**Cornelius Castoriadis**-El ascenso de la insignificancia).

De acuerdo con **Velarde Fuertes** —Consejero del Tribunal de Cuentas y Catedrático de Economía—, la corrupción generalizada lleva a lo que **Stanislav Andreski** denominaba cleptocracia. situación corriente en los países africanos al sur del Sáhara, pero no exclusiva de ellos. El robo se hace no sólo para el propio beneficio, sino en favor de todos los parientes y amigos. De ahí que **Andreski** añada que la cleptocracia supone «la explotación sistemática de las oportunidades de enriquecimiento personal que ofrece el Gobierno, moderada por el amiguismo y exacerbada por los posibles enlaces con el crimen organizado». Para **Andreski**, en una cleptocracia la única diferencia entre policías y ladrones reside en que los primeros llevan uniforme. Un funcionario que trate de reaccionar contra esto pone en peligro su vida.

Sobre esta cuestión, el Catedrático de Derecho Administrativo y estudioso del problema de la corrupción **Alejandro Nieto** nos dice que «hablar de corrupción es hoy corriente en España. Políticos y funcionarios corruptos ha habido (y habrá) en todos los tiempos. Pero antes eran aquéllos excepción y éstos solían actuar así empujados por el hambre salvo en círculos restringidos donde la práctica era tan conocida como extendida: aduanas y contrabando, policía de costumbres, arquitectos municipales. La corrupción como los microbios deletéreos, el ruido y la suciedad no tienen demasiada importancia mientras no superen el nivel de tolerancia social. Estando por debajo de él, puede un Estado funcionar perfectamente; mas a partir de un determinado punto su peligrosidad es perceptible y, además, se extiende de forma inexorable en metástasis. Hoy es un mal inevitable pura y sencillamente porque la sociedad la acepta y se vive de acuerdo con el principio de enriquecimiento máximo sin límite ético ni cívico alguno. Si no hay reproche social. ¿por qué habrían de abstenerse los servidores públicos de unas prácticas que siguen y aceptan los demás ciudadanos? Cuando no existen frenos éticos hay que acudir a los legales. Sin frenos éticos ni judiciales, la última trinchera ha de ser, por tanto, la autodefensa institucional, o sea, que cada organización depure por sí misma a sus miembros corruptos. Lo malo es que en España tampoco operan estos mecanismos. Es más fácil adentrarse en el análisis de la cuestión, que se traba sobre los siguientes principios: a) La corrupción actual de los servidores públicos, tanto políticos como funcionarios, es enorme. b) Ni la sociedad ni los tribunales ni la Administración ni las Cortes son sensibles a esta situación, que no intentan reprimir porque no les preocupa. Existen ciertamente castigos aislados de actividades y personas corruptas, pero que no deben entenderse como resultado de una política auténtica de anticorrupción sino que obedecen a otros motivos. La indiferencia social ante la corrupción es evidente. En otras palabras, el hecho de la corrupción es sobradamente conocido y quienes la ignoran es porque quieren ignorarla. La corrupción de los políticos se encubre deliberadamente por los partidos, que son sus beneficiarios oficiales, aunque no exclusivos. Conviene romper la imagen de que los políticos son hombres altruistas que corren riesgos y se sacrifican por el bien de su partido. Los hay, ciertamente, pero una buena parte trabaja a comisión, es decir, que reparten lo que roban en proporciones variables entre la caja del

partido y su bolsillo particular, sin que falten casos en que la participación que entregan a la caja común es mínima, a la manera de cuota de una póliza de seguro, pues no hay mejor compañía aseguradora que un partido político implicado. Los partidos tienen ya las manos sucias y eso dificulta que combatan sinceramente la corrupción porque, aunque se enmendasen en el futuro, la complicidad del pasado les pesaría siempre como una losa, ya que son víctimas fáciles de la extorsión. De esta forma se entienden también las reacciones oficiales de anticorrupción. Cuando la presión ejercida por los medios de comunicación (no por la opinión pública, que es indiferente) se hace insostenible, se buscan salidas aparatosas, de buena imagen, pero que no conducen a nada: comisiones parlamentarias que se disuelven por encanto o informan al dictado, y, en caso necesario, el sacrificio de algún chivo expiatorio. La corrupción de los funcionarios tiene un carácter distinto: aquí no hay una red general sino francotiradores aislados, por muchos que sean, trabajan por su cuenta, aunque también formen pequeños grupos para acosar más eficazmente a sus presas. Su desparpajo es absoluto y se explica por la impunidad de que gozan. La investigación o castigo por parte de los superiores es improbable, dado que, entre otras cosas, éstos no tienen autoridad moral para perseguir a nadie por estas cuestiones y lo que de veras les importa es que no se hable de ello. Se ha calculado, por ejemplo, que el precio final de las viviendas se encarece entre un 25 y un 35 por ciento como consecuencia de las trabas administrativas de los expedientes urbanísticos y de edificación, con sus sobornos correspondientes». (Alejandro Nieto. «La nueva» organización del desgobierno).

Velarde Fuertes, en su ponencia presentada en las primeras jornadas euroamericanas de las entidades fiscalizadoras superiores celebradas en Madrid en febrero del año 2000 dice: «...los países aumentan su producción con fuerza... Pero aún con estos incrementos, vastas porciones de la Humanidad carecerán durante muchísimo tiempo de recursos aceptables. Volvamos a los países opulentos donde una colosal suma de bienes y servicios se ha puesto a disposición de una sociedad de masas —en el sentido que se expuso por Ortega y Gasset— que, con ello, ha caído en un gasto desenfrenado. Simultáneamente, en muchos lugares, grupos corruptos hasta la médula han logrado controlar muchos de estos mecanismos y orientar hacia sus bolsillos cifras de dinero fabulosas. En algunas regiones —África en cabeza—, en las zonas orientales de Europa y en lugares de Iberoamérica, los niveles de corrupción han hecho saltar las instituciones reputadas como más estables. Las consecuencias son penurias atroces para la mayoría del pueblo, y fortunas colosales para quienes controlan el proceso. Las mafias han plantado cara al Estado y sucesos que antes escandalizaban, ahora no parecen ni siquiera asombrar». Como señala **José Félix Lafaurie Rivera**, ViceContralor General de la República de Colombia, «la supervivencia de las sociedades democráticas depende de la eficacia de la lucha contra la corrupción... La fragilidad del sistema democrático está dada por la baja credibilidad de alguna de sus instituciones. La corrupción constituye el elemento central de ese desprestigio. A tal punto que países con diferentes grados de desarrollo y gobiernos de las más variadas tendencias, al afrontar hechos delictuosos que trasgreden las normas legales, generan situaciones que deterioran las bases mismas del sistema político y causan un clima de desconfianza que mina su pleno ejercicio». De ahí que «darle una respuesta eficaz a la corrupción es una necesidad que no da espera

para la misma supervivencia de las sociedades democráticas. Este papel de los órganos de control externo puede incluso llegar a ser trascendental».

La ponencia presentada en las citadas jornadas euroamericanas por la **Contraloría General de Ecuador** señala que «La corrupción administrativa es una lacra social que se origina en la administración pública con participación también del sector privado, en la mayoría de casos vinculada al manejo de dineros del pueblo, que son derivados de los fines de servicio público a beneficios particulares ilícitos. En los Estados Latinoamericanos del Caribe e incluso de América del Norte, la corrupción administrativa es muy antigua y en las instituciones públicas han ocurrido grandes escándalos que inclusive pueden llegar a desestabilizar sistemas democráticos».

La **globalización** o **mundialización** plantea problemas en relación a la corrupción a escala planetaria. Como señala **Antonio Marquina**, «...La globalización plantea la existencia de fuerzas que nadie ya puede controlar y que están transformando el sistema mundial. Se asocia a procesos de desorganización del capitalismo, a la postindustrialización... este proceso ha debilitado al Estado en su concepción tradicional. Los Estados se ven sobrepasados por un conjunto de flujos e interacciones procedentes de otros actores no-estatales; ven disminuida su autoridad, su competencia y erosionada su legitimidad». Así, **William Pfaff** nos dice que «la verdadera amenaza a que ha hecho frente el Foro de la Economía Mundial celebrado en Davos (Suiza) en el año 2000, es el hecho de que el consenso en torno a la globalización se ha hecho añicos, y el neocapitalismo se ha visto asediado por fuerzas creadas por el mismo. Otras críticas al capitalismo globalizador proceden de grandes fusiones lesivas para los intereses de los consumidores y trabajadores con el único interés de obtener el mayor beneficio para los accionistas. Una nueva fuente de ansiedad de las empresas es el reconocimiento de las negativas consecuencias que puede llegar a traer la actual corriente de absorciones y fusiones. El neocapitalismo, que está solo al servicio de los intereses de los accionistas, se acerca a una crisis. Es la subordinación de los trabajadores, consumidores, interés público y social, al principio único del beneficio. Las sociedades democráticas funcionan y sobreviven nacional e internacionalmente cuando encuentran un equilibrio entre los intereses individuales y los colectivos. En las dos últimas décadas, en los Estados Unidos y en la mayoría de los países de la Europa Occidental se ha vivido una degradación del equilibrio de los intereses democráticos».

La globalización o mundialización implica que casi todas las economías están conectadas unas con otras. **John Gray** nos destaca que en la globalización hay una idea subyacente que es la deslocalización, es decir el desarraigo de actividades y el desplazamiento de las mismas hacia relaciones de alcance mundial. También **Gray** hace una extrapolación de la ley o teorema de sir **Thomas Gresham**, que señalaba que el mal dinero expulsaba el buen dinero: así nos dice que en el libre mercado global, el mal capitalismo tiende a expulsar al bueno. En cualquier competencia regida por las leyes del *laissez-faire* global, diseñadas a imagen del libre mercado estadounidense, las economías sociales de mercado de Europa están sistemáticamente en desventaja. No tienen futuro, a menos que consigan modernizarse mediante unas reformas profundas y rápidas.

Como nos dice **John Gray** «los mercados globales transmiten inestabilidad a todas las economías del mundo y con ello universalizan la nueva política de inseguridad

económica. El libre mercado no puede perdurar en una era en la que la economía mundial está disminuyendo la seguridad económica de la mayoría de individuos».

El financiero **George Soros** señala que «el colapso del mercado global sería un acontecimiento traumático de consecuencias inimaginables. Sin embargo, me resulta más fácil de imaginar, que la continuación del régimen actual».

La existencia de controles por parte de los Estados es necesaria para frenar la corrupción y también para aminorar las desigualdades económicas y sociales. si bien hoy día el debate sobre la mundialización plantea la necesidad de una organización mundial que establezca unas reglas de juego mínimas que respeten las grandes corporaciones multinacionales. Un ejemplo claro lo tenemos en el tráfico marítimo donde las navieras fijan su domicilio y abanderan sus barcos donde pagan menos impuestos y donde se exigen menos garantías y seguridades para el propio buque, su tripulación y su cargamento.

En el libro «Turbocapitalismo. Quiénes ganan y quiénes pierden en la globalización» de **Edward Luttwak**, nos dice que «lo llaman mercado libre, pero lo que quieren decir es empresas privadas sin control del Gobierno, sin trabas de los sindicatos, sin preocupaciones por la suerte de sus empleados, sin restricciones de ningún tipo y pagando tan pocos impuestos como sea posible».

3. EFECTOS DE LA CORRUPCIÓN

- Deslegitimación del sistema económico y político imperante.
- Desprestigio de la clase política en general.
- Mal funcionamiento del sistema de mercado libre (el mercado se distorsiona y no sería libre, por las disfunciones operadas a través de ayudas fraudulentas a empresas y particulares, obtención de contratos públicos mediante el abono de generosas comisiones, etc.).
- Reducción de la eficiencia y del crecimiento económico. (Parece cierto el aserto «a menor corrupción, mayor desarrollo económico»).
- La corrupción tiene un efecto negativo sobre la inversión.
- Incrementa las desigualdes económicas. Los beneficiados por la corrupción disponen de mayores niveles de renta.
- Perjudica especialmente a las pequeñas y medianas empresas, frente a las empresas grandes y a las multinacionales, que pueden permitirse soportar el coste del soborno a los políticos y a los gestores públicos.
- Incrementa el gasto público, incidiendo a su vez en el aumento del déficit público.
- Pérdida de valores éticos.
- Encarecimiento de los bienes y servicios públicos. Los importes de los sobornos repercuten en el precio de los contratos o en la disminución de la calidad de los bienes y servicios públicos contratados. Según calculos de **Transparencia Internacional** el encarecimiento se podría cifrar entre un 15% y un 25%.
- Actúa como un impuesto arbitrario.

La organización **Transparencia Internacional** elabora estudios sobre la percepción de la corrupción a nivel mundial. Según estos informes, los países menos corruptos serían los europeos occidentales, destacando los países del norte de Europa (Dinamarca, Finlandia, Suecia, Islandia, Noruega, Holanda y Suiza). A la vista de los Estados mencionados se comprueba que todos ellos tienen un desarrollo económico alto y un nivel de distribución de la renta más equitativo. Es de destacar que España no sale bien parada en los índices de percepción de la corrupción, apareciendo detrás de países como Botswana (índice de percepción de la corrupción de transparencia internacional del año 1998). El **índice de Mauro** (año 1985) sitúa a España detrás de Perú y justo antes de Camerún y en otros índices como el del año 1996 sobre percepción de la corrupción, España se sitúa entre Hungría y Turquía. Sería importante analizar la organización jurídico-institucional de aquellos países que tienen un índice de percepción de la corrupción menor y que serviría de ejemplo, a fin de luchar contra la misma.

4. PRINCIPALES FOCOS DE CORRUPCIÓN

De acuerdo con los estudios de organización internacionales, la localización de la corrupción se centra, básicamente, en los siguientes aspectos:

- La financiación de los partidos políticos.
- Defensa y Seguridad (compraventa de armamento y tecnología de seguridad).
- Urbanismo (actuaciones y planes urbanísticos).
- La contratación pública (es, como destaca **Becker** —premio Nobel de Economía—, una de las principales causas de la corrupción por la existencia de sobornos o retribuciones ilícitas para obtener contratos del sector público, pero también los sobornos se utilizan para que se aprueben leyes o se modifiquen las existentes, a fin de permitir mayores beneficios a determinadas empresas).
- Impuestos elevados.
- Las subvenciones y ayudas públicas.
- Los gastos reservados y los gastos de representación (no sometidos a control o a un control insuficiente).

El **informe de la ONU** (Organización de las Naciones Unidas) sobre medidas contra la corrupción identifica cuatro causas fundamentales:

- 1.º Situaciones de monopolio y oligopolio. Una o varias empresas —muy pocas en este último caso— controlan un determinado mercado.
- 2.º Concentración de poder en muy pocas personas.
- 3.º Falta de transparencia en las actuaciones administrativas.
- 4.º Asimetrías y diferencias entre los distintos ordenamientos jurídicos en materia fiscal, bancaria, seguros, normas penales, control de cambios, informática, telecomunicaciones, etc. que impiden la persecución a nivel de estado, requiriéndose la cooperación internacional.

La corrupción se ve favorecida por la ausencia de controles. Esta ausencia o disminución del control se produce a través de la denominada «huida del Derecho Administrativo» que se está originando en España a través de la creación de entidades, empresas y fundaciones, que rigen su actuación por normas de Derecho Privado (Derecho Mercantil, Civil y Laboral).

5. MEDIDAS FRENTE A LA CORRUPCIÓN

Una medida fundamental es el fortalecimiento de aquellos órganos que pueden combatir la corrupción tales como el Tribunal de Cuentas, Defensor del Pueblo, Fiscalía, Juzgados y Tribunales —especialmente los del orden jurisdiccional penal y contencioso-administrativo—, la Intervención General de la Administración del Estado y las Intervenciones de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

Los remedios para reforzar estos órganos a los efectos de lograr una mayor eficacia en la lucha contra la corrupción podrían ser los siguientes:

- a) Eliminar o reducir la discrecionalidad político-administrativa, reforzando el principio de legalidad consagrado en la Constitución. **Jiménez de Parga** dice que la discrecionalidad de los administradores se torna con frecuencia en arbitrariedad. La arbitrariedad es, en sí misma, una forma de corrupción.
- b) Reducción de la intromisión de los partidos políticos en el funcionamiento de los órganos de control. Es ilógico que el fiscalizador dependa del fiscalizado, para lo cual es preciso reforzar la independencia y autonomía de tales órganos de aquellos a quien se va a fiscalizar. **Sánchez Agesta** ya mostraba su preocupación porque el Tribunal de Cuentas dependiera del Parlamento.
- c) Refuerzo de la profesionalización y de la especialización de los funcionarios que prestan sus servicios en tales órganos.
- d) Siguiendo a **Becker** y a otros autores, los funcionarios públicos en puestos sensibles deberían de tener un sueldo notablemente superior a su equivalente en el sector privado. Como principio general los funcionarios de los órganos de control deberían tener una ventajosa retribución para favorecer la honestidad y la eficacia, es lo que ya se hacía en la China Imperial y lo que actualmente se hace en algunos lugares de Asia, siguiendo esa tradición (véanse los casos de Singapur y Hong-Kong, donde la corrupción administrativa es sustancialmente menor que en otros lugares del citado continente). La corrupción propia de países subdesarrollados se basa en unas bajas retribuciones de los empleados públicos en relación con sus equivalentes del sector privado o en la denominada «economía sumergida» que perciben sus retribuciones sin carga fiscal a diferencia del empleado público, que no escapa de la Hacienda Pública. **Velarde Fuertes** aboga por aumentar las retribuciones a los funcionarios, poniendo de ejemplo precisamente el de Singapur, donde como medida contra la corrupción se decidió pagar muy bien a los funcionarios y penalizar fuertemente las conductas corruptas.

- e) No existirá independencia real, si no se establece la inamovilidad en los puestos de trabajo de carácter técnico.
- f) Profundización en la división y separación de poderes para que ninguno de ellos tenga un poder excesivo sobre los otros.

Grondona, en su estudio sobre la corrupción, demuestra que aquellos Estados que castigan severamente prácticas corruptas tienen un nivel de corrupción bajo frente a los países que poseen una legislación débil y tienen una corrupción grande y sistemática (caso de los países iberoamericanos y africanos).

6. LA FUNCIÓN PÚBLICA Y LA CORRUPCIÓN

La Administración debe defender los intereses generales frente a los intereses particulares. Los estados más progresivos de nuestro entorno europeo y occidental han logrado Administraciones Públicas bien organizadas que permiten en primer lugar dar cumplimiento exacto al mandato de los gobernantes con prontitud y eficacia. **Max Weber** señalaba que el funcionario se identificaba más con el Estado y con los intereses generales que el político, que está de paso en la Administración y se encuentra sometido a las presiones del partido político al que pertenece.

Alejandro Nieto nos dice en su libro «Corrupción en la España democrática» que «en la actualidad la corrupción política se encuentra agravada por la influencia del partido, del que depende el destino político, y aun personal, de sus miembros. En el sistema vigente nadie tiene un valor propio sino únicamente el que le concede el partido, pues es éste el que escalfona a sus militantes y los coloca en el Parlamento o en la Administración. Importa mucho, por tanto, contar con la protección del partido. El agradecido al partido conservará su puesto o llegará a otro mejor; y, si de poco sirve, será trasladado a lugares de consolación cuando menos».

Sánchez Morón —Catedrático de Derecho Administrativo— sostiene que la evolución reciente de nuestro Derecho Público ha facilitado el desarrollo de la corrupción política en vez de ponerla freno.

6.1. Problemas

Todavía —desde la aprobación de la Constitución de 1978— no se ha abordado la regulación completa y sistemática de la función pública en España, a través de un Estatuto legal de acuerdo a lo dispuesto en el texto constitucional. Hasta la fecha se han aprobado normas parciales que, a juicio de los expertos, más bien han sido parches, careciendo de la más mínima sistemática.

Uno de los textos más criticados por la doctrina en esta materia fue la Ley de Medidas para la Reforma de la Función Pública de 2 de agosto de 1984 (Ley 30/1984) que vino a suponer, en opinión de **Ariño-Ortiz** —Catedrático de Derecho Administrativo— un auténtico desastre para la función pública. La ley 30/1984 supuso un ataque a los

principios constitucionales de igualdad, mérito y capacidad. Estableció los concursos restringidos —aptos para el nepotismo y el favoritismo—, el imperio de la libre designación (el imperio «del dedo»). Otro efecto nefasto de la Ley 30/1984 es la laboralización de las Administraciones Públicas.

Indudablemente favorece la corrupción la movilidad administrativa. La remoción de los puestos de trabajo y la constante variación de relaciones de puestos de trabajo y de plantillas introduce elementos de inseguridad. La libre designación se traduce en el libre nombramiento y cese de un funcionario, donde lo que motiva dicho nombramiento o cese es la confianza o la falta de la misma en quien nombra a alguien o lo cesa, al margen de la cualificación técnica y la especialización profesional. El sistema de la destitución masiva de funcionarios de sus puestos técnicos cada vez que entra una nueva dirección política es un atentado al «Estado de Derecho» que se convierte —como decía **Francisco Silvela**— en un «Estado de hecho», que era la situación anterior a la reforma administrativa de 1918, esta reforma precisamente impuso como principio la estabilidad en el empleo público y la selección a través de oposiciones.

Nuestra Constitución establece la necesidad de una Administración neutral políticamente, constituida por funcionarios profesionales e independientes (artículo 103 CE), estableciendo como principios para la función pública el mérito y la capacidad.

Los principios constitucionales de igualdad, publicidad, mérito y capacidad en el acceso y en el ascenso en la función pública, deben de ser cumplidos y aplicados en el desarrollo de la legislación reguladora de la opinión pública y no sólo enunciados sin contenido real.

Según **Alejandro Nieto**, el *status* social de los funcionarios ha descendido notablemente en los últimos años, perdiendo sus ventajas retributivas —al menos en los escalones superiores—. Una de las razones que señala este autor de la pérdida de consideración social de los funcionarios está en el deterioro de los sistemas de ingreso en la función pública. El ciudadano consideraba a las oposiciones la expresión máxima del mérito y de la capacidad. Se respetaba al funcionario por la simple razón de haber aprobado unas oposiciones que la mayoría no se habían arriesgado a preparar. Esta legitimación hace tiempo que desapareció al ingresar en la Administración funcionarios interinos, integración de masas de funcionarios en cuerpos antiguos, supresión de ejercicios o convertidos éstos en una farsa. Y así es como se ha perdido el respeto y la consideración a quien ya ha dejado de reconocerse una superioridad intelectual (**Alejandro Nieto-La «nueva» organización del desgobierno**).

El sistema retributivo se deterioró al crecer de manera desmesurada el número de funcionarios, especialmente en las Entidades Locales y Comunidades Autónomas. Cualquiera sabe que un funcionario mal pagado puede servir con apatía a la Administración, a la vez que su imparcialidad y neutralidad se refuerzan con unas buenas retribuciones.

También debe señalarse como un problema en la función pública la ineficacia del sistema de responsabilidad disciplinaria y un inadecuado —por ineficaz— régimen de incompatibilidades.

Con **Sánchez Morón** podemos decir que la situación ha llegado a ser lamentable, agravándose día a día, careciéndose de una política de personal coherente. Hay una au-

sencia de estímulos profesionales, extendiéndose el favoritismo en el ingreso y en la provisión de puestos de trabajo, la desigualdad retributiva (a través de percepciones al margen de las propias del puesto de trabajo —tales como conferencias, cursos de formación, publicaciones, etc.— pagados con cargo a los Presupuestos públicos). Las consecuencias son el desánimo, el absentismo, la despreocupación y la falta de diligencia, descapitalizándose la función pública.

6.2. Soluciones

- Regulación de la función pública siguiendo los principios constitucionales (igualdad, mérito y capacidad) en un texto único y sistemático que recoja toda la antigua y dispersa normativa sobre la materia con estricta sujeción a dichos principios.
 - Establecimiento de una carrera administrativa que permita alcanzar a los funcionarios los más altos niveles en las Administraciones.
 - Los cuerpos especiales de las Administraciones Públicas deben de tener reservados aquellos puestos especializados que tienen relación con sus funciones.
 - El ingreso en la función pública se efectuará por oposición libre, donde se aplicarán los principios de publicidad, igualdad de oportunidades, mérito y capacidad. Es preciso que los funcionarios sean seleccionados a través de rigurosos exámenes que garanticen la imparcialidad y objetividad. Los Tribunales calificadores deben estar compuestos por personas especialistas en las materias que sean objeto de examen y se debe evitar que su composición esté viciada por la endogamia administrativa (que consiste en que primen en su composición los miembros de un mismo cuerpo funcional sobre otros). No debería existir dependencia jerárquica de unos miembros del Tribunal Calificador sobre otros, para lo cual lo ideal es que pertenezcan a oficinas, instancias o departamentos distintos. Los exámenes de acceso deben estar planteados de manera objetiva en cuanto a su configuración y en cuanto a las garantías para evitar fraudes. Los temarios a exigir a los aspirantes a funcionarios deben de estar estrechamente conectados a la función a desempeñar y no deben ser objeto de cambios constantes de una convocatoria a la siguiente.
- Álvarez Bonald** —Consejero del Tribunal de Cuentas y Letrado de esta institución— propone que la selección de funcionarios se realice con criterios de honestidad, además de mérito y capacidad, eludiendo los puros criterios de lealtad.
- El ascenso a través de sistemas subjetivos, como la libre designación, conduce a la larga a un deterioro de las Administraciones Públicas.

Para evitar la confusión entre Administración y Política es preciso crear una función pública directiva como indica **Jiménez Asensio**. Así, actualmente el acceso a los Cuerpos Superiores de la Administración del Estado se realiza en general a través de duras oposiciones, pero al faltar un sistema de carrera administrativa, el acto de ingreso es el

momento cumbre en la carrera administrativa del funcionario y una vez ingresado la propia organización se desentiende de él, tanto de su trabajo como de su futuro profesional, cubriéndose los puestos altos de la Administración del Estado exclusivamente con criterios políticos.

Un escritor como **Antonio Muñoz Molina** —Académico de la Lengua— ajeno al mundo del Derecho Administrativo, salvo por su condición de funcionario que fue del Ayuntamiento de Granada, destaca las expectativas que abrió la Constitución en los funcionarios y la llamada «reforma administrativa» de la que se dejó de hablar hace años. La Administración pública profesional, austera, independiente, instrumento de la racionalidad y legalidad democrática como la soñó **Azaña** no ha sido concebida por los diversos gobiernos. Dice **Muñoz Molina** que todas las fuerzas políticas, en el fondo, prefieren una Administración arbitraria e inepta, controlada personalmente por los políticos. Se ha instalado una confusión total entre la función pública y la autoridad política, cuyas consecuencias más visibles son la ineficacia, la irresponsabilidad y la corrupción. La Administración ha sido despojada a conciencia de los mecanismos automáticos de fiscalización que impidan no ya el pillaje, sino los simples efectos de la torpeza bien intencionada o de la arbitrariedad política, que pueden acabar siendo igual de catastróficos (**Antonio Muñoz Molina** —Diario El País, domingo 29 de septiembre de 1996—).

Podemos concluir con **Parada Vázquez** —Catedrático de Derecho Administrativo— que el mejor antídoto contra la corrupción es lograr una Administración honesta, a la vez que eficiente.

7. LA FINANCIACIÓN DE LOS PARTIDOS POLÍTICOS Y LA CORRUPCIÓN

La financiación de los partidos políticos plantea el problema de la financiación al margen de la ley. Los partidos políticos como máquinas y burocracias electorales que son, provocan un aumento de los gastos que no se satisface con las ayudas públicas previstas en la ley, ni con las cuotas de los afiliados —ya que éstos son muy escasos—. Como pone de manifiesto el Fiscal-Jefe Anticorrupción **Jiménez Villarejo**, «estamos ante conductas de contenido lesivo del orden constitucional».

El incumplimiento de las normas sobre financiación de partidos políticos es patente. Como destaca **Jiménez Villarejo**, la Ley sólo contempla unas sanciones a través de multas nada efectivas, ni disuasorias, además de resultar inoperantes.

Los estudiosos de esta materia consideran que la clave es preguntarse por qué una empresa privada financia a un partido político. Evidentemente espera algo del mismo. De igual manera por qué un Banco perdona unos intereses de un préstamo o el mismo préstamo a un partido político. La respuesta se encuentra en que obtendrá un beneficio oculto que los ciudadanos votantes desconocen y que seguramente les perjudicará. así **Koenig** —Catedrático de la Universidad de Estrasburgo— advierte que las empresas obtienen ventajas que de otro modo no hubieran obtenido.

La función clave que otorga nuestra Constitución en su artículo 6 a los partidos políticos se adultera, convirtiéndolos en los famosos «lobbys» o grupos de presión —ampliamente estudiados por **Duverger**— y que trastocan los fundamentos del sistema.

La medida fundamental sería tipificar como infracciones penales las conductas ilícitas en materia de financiación. Sería conveniente una reforma del Código Penal tipificando el delito de financiación ilegal de partidos políticos. Otras medidas podrían ser:

- Favorecer las donaciones privadas, siendo éstas transparentes y con perfecta identificación del donante.
- Sancionar con la destitución, al Alcalde, Concejal, Presidente o directivo de empresa pública, que aporte donaciones a partidos políticos con cargo a fondos públicos.
- Establecimiento de un sistema de sanciones que se impondrían al partido que obtuviera una financiación ilegal, al partido que no presentara la contabilidad en la forma y en el plazo legal, a la entidad o persona donante (pública o privada) que no colaborara aportando la información requerida por el Tribunal de Cuentas. Asimismo, habría que entender como donaciones ilegales la condonación o perdón de los préstamos bancarios y los intereses devengados por los mismos. Las deudas perdonadas por los proveedores de los partidos son también financiación ilegal.
- Prohibición de las papeletas electorales confeccionadas y distribuidas por los partidos políticos. Solamente debería haber papeletas institucionales elaboradas y distribuidas por la Administración electoral.
- Prohibición del correo electoral.
- Prohibición de la publicidad privada por televisión, radio y otros medios de comunicación social.
- Aumentar el período de prescripción de los delitos relacionados con la corrupción (cohecho, falsificación documental, etc.)

Estas medidas vendrían a reducir las costosas campañas electorales de los partidos y a facilitar el control de los gastos electorales.

Alejandro Nieto —Catedrático de Derecho Administrativo— critica que las Cortes pretendan exigir cuentas de la financiación de los partidos políticos, reservándose la facultad de aprobar la fiscalización efectuada por el Tribunal de Cuentas. En otras palabras, aprueban el dinero que se da y controlan el destino del mismo. Asimismo, señala que las Cortes están compuestas por parlamentarios que son militantes de los partidos políticos que tienen que controlar, con lo que concluye que tal control es un despropósito.

Nos dice **Javier Pradera** analista del Diario El País que «la financiación irregular de las formaciones políticas se ha beneficiado del laxo control del Tribunal de Cuentas» (Diario El País-16 de abril de 2000). Sobre esta cuestión hay que precisar que a la vista de las propias limitaciones que establece la legislación electoral y de financiación de los partidos políticos, además de la no regulación de esta materia en la legislación del propio Tribunal de Cuentas, crea problemas en torno al control por este órgano, al que es ajeno muchas veces el mismo.

Para concluir este apartado, conviene tener presentes las opiniones del periodista del diario El País, **Javier Pradera**, que dice lo siguiente: «la causa de esa corrupción institucional, de la que se derivan múltiples casos de corrupción individual, no es la ausencia de fuentes de financiación legal —pública y privada— de los partidos, sino la insuficiencia de los ingresos obtenidos por esos canales ajustados a derecho para cubrir unas apetencias de dinero al parecer insaciables. Como ocurre en la gran mayoría de los países democráticos, España dispone de un sistema mixto de financiación de los partidos, cuya parte mayor corre a cargo de los Presupuestos Generales del Estado a través de diversos cauces: subvenciones anuales para los gastos ordinarios de funcionamiento; subvenciones para las campañas electorales (legislativas, europeas, autonómicas y municipales); subvenciones a los grupos parlamentarios de las Cortes Generales y de las asambleas autonómicas; subvenciones a las fundaciones. No son cifras menores: si el monto total de dinero público percibido por los partidos españoles bajo diferentes renglones durante los primeros quince años de vida democrática rebasó los 100.000 millones de pesetas, las partidas anuales se han venido incrementando en términos absolutos o en relación con el índice de precios desde 1993. La palanca utilizada para obtener esos fondos corsarios es la exigencia de comisiones o donativos a empresas concesionarias de servicios y contratas del Estado o favorecidas por recalificaciones urbanísticas como contraprestación forzosa por las decisiones políticas o administrativas que hayan tomado en su provecho cargos públicos del partido en el poder. El carácter obligadamente clandestino de esas prácticas de corrupción institucional arrastra como mal añadido la corrupción individual de quienes se ocupan o simulan ocuparse (sirvan de ejemplo Luis Roldán, Gabriel Urralburu o Juan Guerra) de realizar el trabajo sucio de financiar ilegalmente a sus organizaciones». (**Javier Pradera**-Diario El País-3 de marzo de 2000).

8. SUBVENCIONES Y AYUDAS PÚBLICAS Y CORRUPCIÓN

Las subvenciones y ayudas públicas suponen un gasto público que no invierte directamente el sector público, sino el sector privado. Señala **Ariño-Ortiz** que la mayoría de las subvenciones y ayudas es superflua e inútil, distorsiona el mercado libre y constituye una asignación ineficiente de recursos. Por otra parte, subraya este autor, que la legalidad en materia de subvenciones está muy mermada, favoreciendo la creación de un grupo de ciudadanos y empresas que se dedican profesionalmente a la caza de subvenciones públicas, situación ésta que favorece la corrupción y que ha puesto de manifiesto en varias ocasiones el actual Presidente del Tribunal de Cuentas, **Ubaldo Nieto de Alba**.

Si no se controlan adecuadamente las subvenciones y ayudas públicas o éstas se suprimen, estaremos ante lo que el jurista alemán —recordado por **Ariño**— **Ernst Forsthoff** denunció como la peligrosa transformación del Estado, que tenía la posibilidad de dominar allí donde ayuda o subvenciona, condicionando los comportamientos sociales en función del dinero público que se gasta en ellos.

9. EL CAOS LEGISLATIVO COMO FAVORECEDOR DE LA CORRUPCIÓN

9.1. El problema del caos legislativo

En nuestra época, que podemos denominar la época del caos legislativo. —según **González Pérez**— es incesante y caótica la labor legislativa, dominada por una carrera de disposiciones en las que cada Ministerio o cada Comunidad Autónoma quiere demostrar su eficacia cubriendo páginas del Boletín Oficial del Estado, olvidando que en la inmensa mayoría de los casos, esta proliferación legislativa no es sino un modo de encubrir la incapacidad política y la ineficacia administrativa.

Siguiendo a **García de Enterría**, parece que en la época actual la democracia liberal se está separando de lo que sus teóricos del siglo XVIII mantenían respecto a la política legislativa. Así, entendían (**Rousseau**) que las leyes debían ser generales y debían dar solución justa para la generalidad de los ciudadanos, siendo tales leyes postulados racionales y abstractos. Añadía **Rousseau**, que la ley debía ser expresión de la voluntad general. La actual situación de inflación legislativa no parece cumplir los postulados antes señalados y ha sido acompañada de un desarrollo desbocado de normas reglamentarias. Autores de la talla de **Carl Schmitt** —recordado por **García de Enterría**— hablaban de legislación motorizada hace más de 50 años, hoy hablaría de legislación supersónica y la consecuencia de todo ello era, como decía **Ortega y Gasset** que el individuo no podía proyectar su vida, ya que la legislación incontinente le impide ser. El problema actualmente se complica con un B.O.E. «desatado» y unos Boletines Oficiales de las CC.AA. igualmente «desatados». no olvidando al Diario Oficial de la Comunidad Europea.

Los cambios constantes del contenido de normas nuevas, no favorecen la seguridad jurídica, ni la estabilidad a la hora de programar las personas y las empresas sus actividades, así podemos citar como ejemplos de esta situación de cambio permanente, el reciente texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas del año 1989 que fue modificado parcialmente a través de una Ley de reforma de la Ley del Mercado de Valores de 1988. Esta Ley 37/1998, de 16 de noviembre, modificó algunos de los artículos de la LSA que un mes después fueron modificados por la Ley de acompañamiento (Ley 50/1998, de 30 de diciembre). También la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas de 1995 ha sido modificada en 1999 a través de una importante reforma por la Ley 53/1999, habiendo sido parcialmente reformada por varias leyes de 1996 (Ley 9/1996, Ley 11/1996, Ley 13/1996), de 1997 (Ley 66/1997) y de 1998 (Ley 50/1998), lo que ha provocado que la Ley 53/1999 autorizara al Gobierno para que elaborara un texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. Otro ejemplo está en el texto refundido de la Ley General Presupuestaria del año 1988 que ha sido modificado posteriormente por 16 leyes, la mayoría a través de leyes de acompañamiento a la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

García de Enterría entiende un sinsentido —como ya lo hacía **Joaquín Costa**— que el Código Civil siga preceptuando que la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento (art. 6.1. del C.C.), siendo imposible para un ciudadano conocer el ordenamiento jurídico vigente.

También se critica desde la doctrina más autorizada la existencia de las llamadas Leyes de Acompañamiento (Leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social) que se aprueban cada año junto a la Ley de Presupuestos y suponen una asistemática modificación de leyes.

Si las leyes van dirigidas a velar por el interés general de los ciudadanos, siendo éstos sus destinatarios y presumiendo la ley el conocimiento de las normas por tales ciudadanos, se hace difícil casar lo dicho con la redacción de textos legales no entendibles para la mayoría de la población (véase, como ejemplo una Ley tan importante para la ciudadanía como la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

En conclusión, autores como **García de Enterría y González Pérez** califican de caótica la situación de nuestro ordenamiento jurídico.

9.2. Remedios al caos legislativo

Se pueden plantear varias soluciones:

- Eliminar y reducir el número excesivo de normas legales que complican la actividad empresarial y encarecen los costes de las empresas, favoreciendo la corrupción de aquellos funcionarios que conocen la legalidad vigente —siempre en un proceso de cambio continuo— y las posibilidades de elusión y fraude de ley.
- La codificación. Las leyes actuales deberían codificarse de forma sistemática en cuerpos únicos perfectamente ordenados en función de las materias.
- Unificación del Derecho Civil y del Derecho Mercantil. El debate del siglo XIX sobre la existencia de ambas ramas y la teoría del «acto de comercio» están en la actualidad totalmente superadas.
- Resucitar del olvido a la Comisión General de Codificación, debiendo ser la garante de los códigos unificadores de todo el Derecho vigente. Esta Comisión, compuesta por expertos y prestigiosos juristas, debería estar totalmente al margen de la política de partidos.
- En todo nuevo texto legal que se planteara deberían de quedar claras una serie de cuestiones:
 - 1.^a La justificación de su necesidad.
 - 2.^a Qué textos legales son derogados por la nueva norma. La derogación sería expresa y operaría sobre textos legales anteriores que se refirieran a la misma materia.
 - 3.^a La redacción debería ser sistemática y ordenada, participando de unos principios comunes elaborados por la Comisión General de Codificación.
 - 4.^a Coordinación real de los textos legales del Estado, Comunidades Autónomas y Unión Europea.
 - 5.^a Publicidad y difusión de los textos legales a través de un sistema más amplio que el actual de publicación a través de los Diarios Oficiales.
 - 6.^a Sistema de vacación de la Ley suficiente, para el conocimiento de la norma

por sus destinatarios, con una antelación razonable a su entrada en vigor. Así solamente de forma excepcional normas de extraordinaria y urgente necesidad entrarían en vigor el mismo día de su publicación en los Boletines Oficiales, siendo la regla general un plazo amplio de vacación de la Ley.

- 7.^a Desaparición de las denominadas «Leyes de acompañamiento». La modificación de un texto legal se debe realizar a través de los mecanismos legales regulares. Sobre esta cuestión hay que decir que la doctrina se muestra muy desfavorable a estas «leyes de acompañamiento» (así destacan **García de Enterría, Cazorla Prieto, Martín Queralt, Rodríguez Bereijo, Ferreiro Lapatza**, etc.).

Cazorla Prieto defiende un lenguaje pulcro y de calidad en las leyes aprobadas por el Parlamento, y poniendo como solución y ejemplo la existencia en diversos Parlamentos de servicios o secciones encargados de la redacción del texto legal desde un punto de vista filológico (casos de Italia y Costa Rica).

Ramón Muñoz —Consejero del Tribunal de Cuentas— en su estudio sobre la importancia de la terminología sobre todo a la hora de legislar, considera que la precisión terminológica constituye una orientación para describir e iniciar el estudio de cualquier materia o actividad, pero también una base necesaria para avanzar y desarrollar en su contenido y plantea que los expertos lleguen a la unificación de términos, destacando como problemas en las normas de fiscalización y control del gasto público los préstamos del inglés, la traducción literal y trasposición a nuestros textos.

10. EL TRIBUNAL DE CUENTAS: CONTROL DE LA CORRUPCIÓN POR DICHO ÓRGANO

Es imprescindible que exista un órgano técnico que fiscalice las cuentas del sector público para que los ciudadanos y sus representantes en el Parlamento conozcan y puedan emitir un juicio sobre la gestión del sector público por parte de los gobernantes. Como señala **Ramón Muñoz**, casi todos los Estados contemporáneos mencionan en sus respectivas constituciones el órgano que llevará a cabo las funciones fiscalizadoras.

Partiendo de la concepción del Tribunal de Cuentas como uno de los mecanismos del Estado de Derecho para combatir la corrupción, se puede destacar que el Tribunal de Cuentas en España, de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico, no es el único órgano encargado de controlar la corrupción. Así, podemos mencionar la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), las Intervenciones de las CC.AA., las Intervenciones de las Entidades Locales, el Defensor del Pueblo, las Cortes Generales y los Parlamentos Autonómicos, los Plenos de las Entidades locales, la Fiscalía General del Estado, el Poder Judicial, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Tribunal de Defensa de la Competencia, etc.

En el momento de la aprobación de la **Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas** de 1988, surgieron diversas voces que cuestionaron la posible inconstitucionalidad de dicha ley ordinaria, ya que la Constitución de 1978, en su art. 136, apartado 4º,

señalaba que por la **Ley Orgánica** se regularía la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas. Habiéndose aprobado la **Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas** en 1982, se consideró conveniente por el legislador orgánico que se dictara una ley de funcionamiento.

Como manifestó en su día **José Pascual García**, la corrupción de las Administraciones al incidir sobre dinero público, a todos nos convierte en víctimas en alguna medida. Este autor, ponía sus esperanzas en una **modificación de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas** que no se ha producido. También destacaba como un obstáculo a la eficacia de la actividad del Tribunal, la carencia de competencias jurídicas. Así, indicaba como modificaciones más destacadas el establecimiento de la extensión a todas las personas, públicas y privadas, del deber de colaboración con el Tribunal y dotar al Tribunal de plenas facultades de investigación en los supuestos de responsabilidad contable. (Actualidad Jurídica Aranzadi de 5 de mayo de 1994).

Más adelante y tras cumplir varios años de vigencia de ambas leyes, **Ubaldo Nieto de Alba** y **Carmen Moral Moral** criticaron algunos preceptos de la Ley de Funcionamiento, entendiendo que limitaban la operatividad del supremo órgano fiscalizador. También ponían de manifiesto que la configuración de la responsabilidad contable que realiza la Ley de Funcionamiento hace que los menoscabos en los fondos públicos derivados de una mala gestión o del incumplimiento de otras normas legales distintas de las contables y presupuestarias no resultan exigibles ante la jurisdicción del Tribunal de Cuentas. La exigencia de responsabilidad contable para que resulte efectiva tiene que alcanzar a gestiones negligentes, ineficaces y antieconómicas por parte de los gestores públicos.

Como nos dice **Andrés Fernández Díaz** —Consejero del Tribunal de Cuentas y Catedrático de Economía—, «en cualquier caso es preciso reconocer que si bien es cierto que los Tribunales de Cuentas no persiguen de manera apriorística la corrupción, también lo es que pueden detectarla o encontrarse con ella, jugando así, aun sin proponérselo, un papel clave y esencial. Evidentemente cuanto decimos no se refiere tan sólo a las actuaciones propias de los fiscalizadores o miembros de la Sección de Fiscalización (en el caso de España), sino que atañe, asimismo, a la tarea, recursos y limitaciones de los «jueces» o miembros de la Sección de Enjuiciamiento. En este sentido, las posibilidades de nuestro Tribunal de Cuentas ante el fenómeno de la corrupción se concretan, por una parte, y de manera indirecta, en lo que pueda derivarse de la calidad y el alcance de la actividad fiscalizadora, y, por otra, de manera más directa, en la auténtica capacidad de la jurisdicción contable propiamente dicha. Potenciar ambas vertientes del control externo de la gestión pública constituye, sin lugar a dudas, un arma eficaz e importante que contribuiría a erradicar la plaga de estos tiempos en los que... parece no existir victorias éticas y en los que la moral es el postre».

Es importante resaltar la apreciación que se tiene del Tribunal de Cuentas desde sectores académicos, así algunos administrativistas como **Alejandro Nieto** tienen una idea bastante contradictoria de este órgano, si bien destaca en dos de sus obras «La nueva organización del desgobierno» y «Corrupción en la España democrática» que el Tribunal de Cuentas tiene una tradición antiquísima, que su composición es exigua, para el número de asuntos posibles a fiscalizar, que este órgano denuncia a través de sus informes y resoluciones situaciones irregulares y abusos en la contratación administrativa. Pero

junto a estos aspectos positivos, pone de manifiesto críticas tales como la politización de su funcionamiento.

Para Sánchez Morón el Tribunal de Cuentas ha carecido de medios suficientes y de las facultades que le permitirían actuar con la necesaria agilidad. La lucha contra la corrupción que puede efectuar el Tribunal de Cuentas, se puede mejorar con una serie de medidas que en el ámbito de la fiscalización y del enjuiciamiento contable, ayudarían a reforzar a este órgano de relevancia constitucional, tales como:

- Ampliar el ámbito de fiscalización del Tribunal de Cuentas en el sentido de hacer un seguimiento regular de los sujetos del sector público fiscalizado, efectuando controles anuales, a través de informes de fiscalización específicos de cada entidad.
- Acortamiento de los plazos en los cuales las Administraciones Públicas deben rendir sus cuentas al Tribunal.
- Establecer un mecanismo efectivo y exigible por parte del Tribunal a aquellos cuentadantes que no rindan cuentas o las rindan con notorio retraso.
- Unificar el procedimiento para la exigencia de responsabilidad contable, suprimiendo la actual duplicidad confusa del procedimiento de reintegro por alcance y del juicio de cuentas. Regulando de manera detallada y sin remisiones continuas a otras normas procesales, el que podría denominarse «juicio contable». (Cubillo Rodríguez estudia profundamente esta cuestión en su obra «La jurisdicción del Tribunal de Cuentas» Editorial Comares, 1999).
- No tramitar los procedimientos de cuantía ínfima. Establecer un límite negativo que podrían ser las 100.000 pesetas. —actualizándose esta cuantía anualmente aplicando el interés legal del dinero—.
- Unificación del concepto de responsabilidad contable —en base a lo establecido en el artículo 38 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas en relación con el artículo 49 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas—, planteándose la posibilidad de revisar el concepto de responsabilidad contable hacia una responsabilidad de carácter objetivo constituida por el perjuicio patrimonial que causa una autoridad, funcionario o cualquier persona que maneje fondos o caudales públicos, por acción u omisión, al margen de la diligencia o intencionalidad.
- Unificar las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidad contable, suprimiendo las actuaciones previas —tal y como las conocemos actualmente— y la pieza separada, regulando una fase instructora que se documentará en un sumario— base para la posterior exigencia de responsabilidad en el juicio contable—, potenciando la figura del Delegado Instructor (dándole más autonomía e independencia) y otorgando carácter jurisdiccional a la actividad instructora.
- Regular la denuncia pública.
- Introducir en el proceso contable los principios de inmediación, oralidad, inquisitivo y de oficialidad. El proceso contable debería ser sumario y simple, pero totalmente regulado en una norma específica, sin apelar a las continuas remisiones a otras leyes procesales.

- Permitir la investigación de oficio por el juez contable de aquellos hechos que fueren necesarios, por existir indicios racionales de responsabilidad contable.
- Regular la existencia de unos órganos jurisdiccionales contables cuyos titulares tuvieran un estatuto que garantizara plenamente su independencia. Así, deberían ser inamovibles y ser especialistas en la materia a juzgar. Los titulares de tales órganos no deberían ser elegidos por el Parlamento, de la misma manera que no son elegidos por las Cortes los Jueces y Magistrados de los Juzgados y Tribunales integrados en el Poder Judicial.

Las medidas legales precisas para dicho reforzamiento de la independencia e imparcialidad del Tribunal de Cuentas y que sirvieran para el cumplimiento de sus fines podrían ser las siguientes:

- Mejorar la política de empleo público, reforzando las garantías de objetividad de los procedimientos de acceso, creando órganos especializados de selección de carácter permanente y estrictamente técnicos y sin presencia de cargos políticos y de inferiores jerárquicos de esos cargos de libre designación.
- Reducir drásticamente el procedimiento de libre designación y generalizar el concurso de méritos —teniendo muy en cuenta la antigüedad en el desempeño de la función específica—.
- Crear una carrera estrictamente administrativa al margen de los vaivenes políticos, donde cualquier funcionario sea efectivamente igual ante la ley y por tanto pueda alcanzar metas profesionales sin tener que apelar al carnet político o a los parentescos familiares para ascender.
- Conseguir una auténtica autonomía presupuestaria y económica del Tribunal de Cuentas. El Tribunal de Cuentas debería elaborar su propio proyecto de presupuesto —sin pasar por el Gobierno, ya que a éste es a quien va a controlar— y adjuntarlo a los del Estado para su discusión parlamentaria, formando así un documento único.
- Establecer un riguroso régimen de incompatibilidades para los Consejeros y altos niveles del T. Cu., impidiendo la realización de cualquier tarea —pública o privada, remunerada o gratuita— efectuada por los citados. Inevitablemente tal medida tendría que ir acompañada de un aumento sustancial de las retribuciones y de un control interno de las incompatibilidades, exigiendo la renuncia a otras actividades ajenas al T. Cu.
- Limitación del acceso al Tribunal de Cuentas de funcionarios públicos ajenos al mismo. Estableciendo unos requisitos rigurosos de acceso, para puestos de trabajo específicos y mediando un concurso de méritos.

El Tribunal de Cuentas, al seguir básicamente el modelo de función pública de la Administración General del Estado, en vez de tener un modelo propio y autónomo, más serio y riguroso —precisamente para ser un espejo y ejemplo para la Administración—, y que no es parecido al de órganos que tienen más relación con él como son las Cortes Generales, ya que como señala la Constitución depende de las Cortes, y de los Tribu-

nales de Justicia —Poder Judicial, al ser también un órgano de carácter jurisdiccional—, debería de tener un **estatuto de personal del Tribunal de Cuentas**, propio y diferente del de la Administración General del Estado, estableciendo y regulando con detalle la función pública del mismo, su régimen retributivo, sus cuerpos funcionariales especiales, sistemas de acceso y selección de personal, situaciones administrativas, régimen disciplinario y régimen de incompatibilidades específico.

- Es necesario plantear un nuevo sistema retributivo más transparente y claro —propio del Tribunal de Cuentas— y que sirva como ejemplo al resto de los órganos y a las administraciones públicas.
- Potenciar la igualdad ante la ley es potenciar la igualdad de oportunidades evitando cualquier otra distorsión e inaplicación contumaz de los principios constitucionales de igualdad, mérito y capacidad.
- Plantear la elección de los Consejeros del Tribunal de Cuentas por las Cortes por un solo mandato más reducido que el actual de nueve años, (que es el más largo junto con el Tribunal Constitucional, pero en este órgano no cabe la reelección, y el Defensor del Pueblo, que tiene indudables paralelismos con el Tribunal de Cuentas por su dependencia de las Cortes tiene un mandato de 5 años), no cambiando la reelección y produciéndose la renovación total del órgano cada período. La situación actual de mandatos de nueve años, con reelecciones sucesivas ilimitadas, parece chocante con un sistema democrático por varias razones:
 - 1.º Los Consejeros son propuestos por las Cortes y no a través de unas elecciones democráticas, que permiten renovar indefinidamente a los parlamentarios al verse sometidos al proceso electoral cada cuatro años —o menos, si se disuelven antes las Cortes—.
 - 2.º Sería la única alta magistratura del Estado que no establece la limitación de mandatos.
 - 3.º Caso distinto son los magistrados del Tribunal Supremo, que tienen la nota de inamovilidad y no son propuestos por el Parlamento para ejercer su alta función jurisdiccional, éstos solamente dejan su función al producirse su jubilación, de acuerdo con lo que establece la Ley. En el supuesto de los Consejeros del Tribunal de Cuentas, ni siquiera existe edad de jubilación.

Miguel Ángel Arnedo —Consejero del Tribunal de Cuentas— propuso en su día que en la elección de Consejeros del Tribunal de Cuentas el número de candidatos fuera superior al número de elegidos finalmente, la necesidad de un debate, audiencia y examen del candidato —antes de ser votado— por las Cortes. Y, por último, que los Consejeros del Tribunal de Cuentas ejercieran solamente un mandato —no siendo reelegibles indefinidamente—. (El control de los fondos públicos —**Miguel Ángel Arnedo**— Diario Expansión de 30 de noviembre de 1998).

Es de sentido común que la larga permanencia en una magistratura crea una situación no especialmente beneficiosa para el ejercicio del cargo. Así nos dice **Antonio Muñoz Molina** que los años de poder y los elogios despiertan una sed angustiosa de nuevos

y mayores elogios. el que tiene en las estanterías de su casa todos los premios, trofeos, placas y artefactos que se reparten a los triunfadores del mundo quiere más placas, trofeos y artefactos todavía, y se lleva un berrinche si no se los dan (Diario El País, 20 de febrero de 2000).

- Planteamiento de la conversión de órgano colegiado —actualmente a través del Pleno del Tribunal de Cuentas— en un órgano unipersonal. potenciando al Presidente y asumiendo éste todas las competencias de la actual Comisión de Gobierno y del Pleno, dejando las competencias estrictamente técnicas a los Consejeros de los Departamentos que deberían ser técnicos especialistas en la materia objeto de su departamento. El Presidente del Tribunal de Cuentas sería el único miembro del mismo elegido por el Parlamento entre funcionarios que desempeñan tareas técnicas en el citado órgano, Magistrados del Tribunal Supremo, especialistas en lo contencioso-administrativo y Catedráticos de Universidad Pública de materias como Hacienda, Contabilidad y Auditoría, Derecho Administrativo y Derecho Financiero y Presupuestario, todos ellos con un período largo de ejercicio profesional y continuado en el sector público.
- Es necesaria la potenciación del control interno (régimen disciplinario, régimen de incompatibilidades, etc.), con la creación de una **inspección de los servicios** del Tribunal de Cuentas, dependiente de la **Secretaría General**.
- Regular un sistema que permita el control externo del Tribunal de Cuentas —actualmente hay una ausencia de normas sobre esta cuestión—. Una idea podría ser potenciar la figura del **Interventor del Tribunal de Cuentas**, que elaboraría un informe anual sobre la gestión económico-financiera y la ejecución del Presupuesto del Tribunal de Cuentas dirigido al Parlamento. Una vez designado debería ser inamovible.
- La defensa y representación en juicio debe ser otorgada a los Letrados del T. Cu., no a la Abogacía del Estado. La situación actual es extraña, tratándose de un órgano —el Tribunal de Cuentas— que depende del Poder Legislativo —no del Ejecutivo— y además tiene atribuidas funciones jurisdiccionales.
- Reforzar la figura del **Secretario General del Tribunal de Cuentas**, como jefe superior de personal y de la administración del Tribunal de Cuentas. Una vez designado, debería ser inamovible, hasta la finalización de su mandato que coincidiría con el de los Consejeros de Cuentas. Su designación se debería efectuar entre funcionarios de carrera del Tribunal de Cuentas —preferentemente Letrados— ya que debe desempeñar unas funciones específicamente jurídicas como son las de ser Secretario del Pleno y de la Comisión de Gobierno, asesorando jurídicamente a tales órganos y elaborando las actas de las sesiones. El reforzamiento del Secretario General se debería hacer además otorgándole más competencias en materia de personal, tales como la propuesta de convocatoria de oposiciones y pruebas selectivas para cubrir las vacantes existentes. El ejercicio de la potestad disciplinaria debería ejercitarse por el **Secretario General**, de manera centralizada, en casos de faltas leves, graves y muy graves a propuesta de los órganos del T. Cu. y en su caso, de oficio por el propio Secretario General.

- El asesoramiento jurídico del Tribunal en general y de sus órganos en particular debe corresponder legalmente a los letrados del T. Cu. no a la Abogacía del Estado —ya que el Tribunal no es un órgano de la Administración General del Estado—. El Jefe de dicha asesoría jurídica, a estos efectos debería ser el **Secretario General**, que tendría bajo su dependencia una unidad administrativa, compuesta básicamente por Letrados, con la función básica de evacuar los informes que en Derecho correspondiesen y que pidan los órganos del T. Cu., además de los que precise el propio Secretario General.

Como propone **Aurelio Arteta** —Catedrático de Ética de la Universidad del País Vasco— el órgano de control ha de estar, por definición, fuera del alcance del poder y de los intereses políticos que son los controlados. Así, para que sea independiente un Tribunal de Cuentas, el nombramiento de sus más altas magistraturas debe ser efectuado por **unanimidad** entre las fuerzas políticas parlamentarias.

Para ir terminando conviene hacer referencia a la percepción que desde la prensa se tiene del Tribunal de Cuentas, así el diario de mayor difusión en España comentó en un editorial lo siguiente: «Es un sentir extendido que el Tribunal de Cuentas muestra una imagen de institución rancia, de procedimientos anquilosados, probablemente desasistida de medios personales y técnicos para la tarea ingente que le asigna la Constitución. Sus informes se producen años después de acontecidos los hechos y son elaborados con técnicas de escasa especialización. Un lastre para el Tribunal de Cuentas es el criterio de proporcionalidad política con que son elegidos los Consejeros. Las instituciones de fiscalización fundamentan su credibilidad en su independencia y ésta deriva casi siempre de la inamovilidad de los puestos decisivos. Esta condición no se cumple si la composición de los órganos de gobierno del Tribunal de Cuentas queda a expensas del resultado electoral y contribuye a la depreciación ante la opinión pública de la imagen de fiscalizador independiente. Si el Tribunal de Cuentas no se transforma se convertirá en una reliquia». (*Diario El País*-Editorial del día 22 de diciembre de 1996).

En todo lo aquí planteado subyace la necesidad de **modificar sustancialmente** la normativa que regula el Tribunal de Cuentas: leyes Orgánica y de Funcionamiento, a fin de lograr una mejor actuación del sector público y un papel más importante en la lucha contra la corrupción. Parece conveniente la elaboración de un **texto legal único** —una Ley Orgánica— que regule la organización, competencias, procedimientos, función pública propia y responsabilidad contable.

BREVE REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

- ÁLVAREZ BONALD, M. C. *El Tribunal de Cuentas como órgano constitucional: antecedentes, evolución y perspectivas de futuro*.
BECKER, G. *La aplicación de las leyes, la corrupción y la remuneración de los Jueces*.
CASTORIADIS, C. *El ascenso de la insignificancia*.
CASTRO, J. G. *Transparencia y publicidad de la actividad económico-financiera de los partidos políticos*.
CUBILLO, C. *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*.
CUÑADO, G. *La financiación de los partidos políticos*.

- FERNÁNDEZ, A. y FERNÁNDEZ, J. A. *La economía de la corrupción y el control externo*.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Democracia, Jueces y control de la Administración*.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*.
- GONZÁLEZ-PÉREZ, J. *El control jurisdiccional de la ilegalidad de los reglamentos en la nueva ley de la jurisdicción contencioso-administrativa*.
- GRAY, J. *Falso amanecer. Los engaños del capitalismo global*.
- HERENCIA, C. *Valoración crítica de la normativa electoral sobre control externo de la contabilidad electoral: posibles reformas*.
- MARTÍN, P. *Posibilidades y limitaciones de la jurisdicción contable ante la corrupción*.
- MORAL, C. *El control de financiación de los partidos políticos*.
- MUÑOZ ÁLVAREZ, R. *La fiscalización de las Administraciones Públicas*.
- MUÑOZ ÁLVAREZ, R. *La importancia de la terminología*.
- NIETO, A. *Corrupción en la España democrática*.
- NIETO, A. *La «nueva» organización del desgobierno*.
- NIETO DE ALBA, U y MORAL, C. *Análisis crítico de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas*.
- SÁNCHEZ MORÓN, M. *La corrupción y los problemas del control de las Administraciones Públicas*.
- SÁNCHEZ MORÓN, M. *Derecho de la función pública*.
- SÁNCHEZ MORÓN, M. *El control de las Administraciones Públicas y sus problemas*.
- VACAS, L. *Instrumentos específicos de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas ante la corrupción*.
- VELARDE, J. *Corrupción: realidad económica y control fiscalizador*.

LA JURISDICCIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS Y EL REINTEGRO DE SUBVENCIONES PÚBLICAS

CARLOS CUBILLO RODRÍGUEZ y MARIANO F. SOLA FERNÁNDEZ
Letrados del Tribunal de Cuentas

ÍNDICE: 1. INTRODUCCIÓN: RESPONSABILIDADES DERIVADAS DE LA INFRACCIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO APLICABLE A LAS SUBVENCIONES PÚBLICAS. 1.1. Responsabilidades Penales. 1.2. Responsabilidades Administrativas. 1.3. Responsabilidades Contables. 2. LAS RESPONSABILIDADES CONTABLES DERIVADAS DE LA VULNERACIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO APLICABLE A LAS SUBVENCIONES PÚBLICAS. 3. EL PROBLEMA: DUPLICIDAD DE VÍAS PARA OBTENER LOS REINTEGROS Y PLURALIDAD DE ÓRGANOS CON COMPETENCIA PARA CONOCER, DECIDIR Y EJECUTAR EN ESTOS CASOS. 4. LA SOLUCIÓN: DISTRIBUCIÓN RIGUROSA DE COMPETENCIAS Y DETERMINACIÓN CLARA DEL CAUCE FORMAL A SEGUIR EN CADA CASO. 5. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN: RESPONSABILIDADES DERIVADAS DE LA INFRACCIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO APLICABLE A LAS SUBVENCIONES PÚBLICAS

La vulneración de la normativa aplicable a la gestión de fondos públicos desarrollada a través de subvenciones puede generar diversos tipos de responsabilidades en Derecho:

1.1. Responsabilidades Penales

El Derecho Penal español tipifica dos clases de conductas criminalmente imputables y lo hace atendiendo al distinto bien jurídicamente protegido que éstas ponen en peligro:

- a) Conductas lesivas para la integridad de los fondos de las Administraciones Públicas españolas. Se describen en el artículo 308 del Código Penal.
- b) Conductas lesivas para la integridad de los fondos de la Unión Europea. Se tipifican en el artículo 306 del antes citado Texto legal.

Estas responsabilidades se exigen, lógicamente, a través de los trámites procesales de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, siendo competentes para conocer y fallar en estos procesos los Órganos de la Jurisdicción Penal.

1.2. Responsabilidades Administrativas

Su regulación puede esquematizarse atendiendo al Sector Público concreto afectado por la gestión ilícita de la subvención de que se trate. Así, podemos distinguir los siguientes casos:

- a) Normativa aplicable a las infracciones administrativas cometidas en la gestión de subvenciones procedentes del Estado y de sus Organismos Autónomos: Se recoge en el artículo 82 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/88, de 23 de septiembre.

Las sanciones administrativas asociadas a las infracciones tipificadas en dicho precepto se impondrán previa tramitación del oportuno expediente contradictorio que se articulará conforme a lo dispuesto en los artículos 127 a 138 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. Las resoluciones sancionatorias dictadas en estos expedientes podrán ser objeto de recurso en vía contencioso-administrativa.

- b) Normativa aplicable a las infracciones administrativas cometidas en la gestión de subvenciones procedentes de las Comunidades Autónomas: Se integra por el conjunto de preceptos que, sobre la materia, se han dictado en el seno de cada una de estas Administraciones Territoriales. Así, por ejemplo, cabe destacar los artículos 14, 15, 16 y 17 de la ley 2/95, de 8 de marzo, de Subvenciones de la Comunidad de Madrid, o los artículos 27, 28, 29 y 30 de la ley 8/97, de 9 de junio, de régimen general para la concesión, gestión y control de las Subvenciones de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y de sus Organismos Autónomos, o, finalmente, el Capítulo III, del Título VIII, del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes sobre los principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco aprobado por Decreto Legislativo 1/88, de 17 de mayo.
- c) Normativa aplicable a las infracciones administrativas cometidas en la gestión de subvenciones procedentes de las Corporaciones Locales: Es sin duda el apartado más polémico. Dado que su tratamiento en profundidad no constituye el objeto central de estudio en el presente trabajo, baste apuntar brevemente que un importante Sector de la Doctrina entiende, con base en los artículos 127 y siguientes de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, que las Administraciones Locales carecen de potestad para sancionar las infracciones administrativas cometidas respecto a subvenciones concedidas por ellas. Frente a este punto de vista, otros autores mantienen tesis más flexibles. Resulta de interés para el examen de la cuestión la lectura de las ponencias presentadas en las

III Jornadas de Administración Local. Organizadas por el colegio Oficial de Secretarios, Interventores y Tesoreros de Administración Local de la provincia de Badajoz, celebradas en Mérida el 16 de enero de 1997.

1.3. Responsabilidades Contables

Su regulación general se recoge en la Ley Orgánica 2/82, de 12 de mayo y en la Ley 7/88, de 5 de abril que, en su artículo 49, se refiere expresamente a los perceptores de subvenciones procedentes del Sector Público como posibles responsables contables por la ilegal gestión de las mismas. Como quiera que en este punto se inicia el núcleo material de nuestro trabajo, dedicaremos un epígrafe autónomo al mismo.

2. LAS RESPONSABILIDADES CONTABLES DERIVADAS DE LA VULNERACIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO APLICABLE A LAS SUBVENCIONES PÚBLICAS.

La posibilidad de incurrir en responsabilidad contable como consecuencia de la comisión de infracciones de la normativa aplicable a las subvenciones y otras ayudas públicas, ha sido expresamente reconocida por el Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de noviembre de 1996, resolución en la que, entre otros extremos, se afirma literalmente que «.....las infracciones cometidas con motivo de la percepción de subvenciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado generan responsabilidad contable determinante de la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública los daños y perjuicios que se hayan causado.....»

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

Los supuestos de responsabilidad contable que pueden deducirse de la gestión ilegal de unos fondos públicos desarrollada a través de una subvención, sólo pueden obtenerse poniendo en relación la infracción jurídica concreta producida con el régimen jurídico que, en materia de responsabilidad contable, se recoge en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y en la Ley de Funcionamiento del mismo.

No obstante lo anterior, el Legislador ha querido tipificar sin ánimo exhaustivo algunas conductas concretas, relacionadas con la gestión de subvenciones públicas, que podrían dar lugar a responsabilidades contables y, por tanto, a la obligación de reintegro del principal más los correspondientes intereses.

Así, en el ámbito del Estado y de sus Organismos Autónomos, el artículo 81 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria recoge los siguientes supuestos:

- a) Incumplimiento de la obligación de justificación de la subvención.
- b) Obtención de la subvención sin reunir las condiciones requeridas para ello.
- c) Incumplimiento de la finalidad para la que la subvención fue concedida.

- d) Incumplimiento de las condiciones impuestas a las Entidades Colaboradoras y beneficiarios con motivo de la concesión de la subvención.
- e) Que el importe de la subvención, aisladamente o en concurrencia con otras ayudas públicas o privadas, supere en su cuantía el coste de la actividad a desarrollar por el beneficiario. En estos casos, el reintegro exigible será el correspondiente al exceso obtenido sobre el coste de dicha actividad.

En el ámbito autonómico, también aparecen tipificados supuestos concretos de posibles responsabilidades contables derivadas de la vulneración de la normativa reguladora de las subvenciones públicas. Prueba de ello son, por ejemplo, los artículos 53 y 63.3 de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, o los artículos 21 y 28.3 de la Ley 8/97, de 9 de junio, de régimen general para la concesión, gestión y control de las Subvenciones de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y sus Organismos Autónomos, o, por último, los artículos 11 y 15.3 de la Ley 2/95, de 8 de marzo, de subvenciones de la Comunidad de Madrid.

Por lo que al ámbito local se refiere, debe destacarse el artículo 170.2 de la Ley 39/88, de 28 de diciembre, de las Haciendas Locales, cuando dice que «los perceptores de subvenciones concedidas con cargo a los presupuestos de las Entidades Locales y de sus Organismos Autónomos vendrán obligados a acreditar, antes de su percepción, que se encuentran al corriente de sus obligaciones fiscales con la Entidad, así como, posteriormente a justificar la aplicación de los fondos recibidos».

La interpretación de dicho precepto a la luz de los artículos 38, 42 y 43 de la Ley Orgánica 2/82, de 12 de mayo, y 34.3 y 49.1 de la Ley 7/88, de 5 de abril, deja claro que la vulneración del mismo puede generar responsabilidad contable.

A todo lo expuesto en el presente epígrafe habría que añadir que también puede originarse una obligación reparatoria, constitutiva de responsabilidad contable, en ciertos casos en los que lo que se vulnera es el Derecho Comunitario regulador de las subvenciones y ayudas procedentes de la Unión Europea (Así se deduce del primer considerando del Preámbulo del Reglamento 4045/89, de 21 de diciembre, del Consejo, también del artículo 6.2 de dicho Reglamento, y finalmente de los artículos 8.1 y 8.2 del Reglamento 729/70, de 21 de abril, del Consejo).

No cabe duda, por tanto, de que la infracción de las normas por las que se rige la gestión de fondos públicos desarrollada a través de subvenciones puede generar responsabilidades no sólo penales o administrativas sino también contables y, respecto de estas últimas, se plantea el problema de cuáles son los órganos competentes para exigirlos y los cauces formales para declararlas y hacerlas efectivas.

3. EL PROBLEMA: DUPLICIDAD DE VIAS PARA OBTENER LOS REINTEGROS Y PLURALIDAD DE ÓRGANOS CON COMPETENCIA PARA CONOCER, DECIDIR Y EJECUTAR EN ESTOS CASOS

De acuerdo con la Ley Orgánica 2/82, de 12 de mayo, y con la Ley 7/88, de 5 de abril, pueden plantearse tres tipos de pretensiones de responsabilidad contable:

- a) Pretensiones de responsabilidad contable por alcance o malversación.
- b) Pretensiones de responsabilidad contable por falta de rendición de cuentas o por rendición defectuosa de las mismas.
- c) Pretensiones de responsabilidad contable no derivadas ni de alcance o malversación ni de falta de rendición de cuentas o rendición defectuosa de las mismas.

Cada uno de estos casos tiene un tratamiento procesal distinto. Para exigir las responsabilidades contables derivadas de alcance o malversación el único órgano competente es el Tribunal de Cuentas y el cauce formal es el procedimiento de reintegro por alcance. Cuando se trata de responsabilidades contables derivadas de la falta de rendición de cuentas o de la rendición defectuosa de las mismas, también es el Tribunal de Cuentas el único Órgano competente para exigir las, si bien a través de otro tipo de proceso, el Juicio de Cuentas. Si se trata, por último, de responsabilidades contables derivadas de conductas distintas de las anteriores, el legislador ha previsto dos posibles vías para hacerlas efectivas:

- Los expedientes administrativos de responsabilidad contable tramitados por la Administración Pública cuyos fondos han sido presuntamente menoscabados.
- Los Juicios de Cuentas tramitados por los propios órganos de la Jurisdicción Contable.

Este esquema se completa (y a la vez se complica) con dos notas adicionales relativas a los expedientes de responsabilidad contable: Su posible avocación por el Tribunal de Cuentas, y a la recurribilidad de sus resoluciones definitivas ante la Sala de Justicia de dicho Tribunal, y no en vía contencioso-administrativa.

Las infracciones del régimen jurídico regulador de las subvenciones públicas que dan lugar a responsabilidades contables deben, por tanto, ajustarse a uno de los tres tipos de pretensiones antes expuestos y ello determinará el cauce formal y el órgano competente para hacerlas efectivas.

Lo cierto, sin embargo, es que paralelamente a este esquema ofrecido por la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, por la Ley de Funcionamiento del mismo y por el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, existen otras disposiciones que fundamentan la competencia de las Administraciones Públicas para obtener en vía administrativa –y por procedimientos previamente configurados– la devolución de subvenciones cuando a través de ellas se ha producido un posible alcance o malversación o una presunta actuación irregular en el deber de rendición de cuentas.

En el ámbito del Estado y sus Organismos Autónomos, existe una normativa sobre competencias y procedimientos para la obtención, en vía administrativa, de los reintegros de las subvenciones en aquellos casos en los que se ha producido alguna de las vulneraciones del Ordenamiento Jurídico previstas en el artículo 81.9 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. Por la vía de este precepto se abre la posibilidad de declarar en vía administrativa la revocación o anulación, total o parcial, de la subvención, resolución recurrible ante la jurisdicción contencioso-administrativa por tratarse el posible recurso de la impugnación del acto administrativo de revocación, contrapuesto

al acto administrativo de otorgamiento de la subvención. Debe destacarse en este sentido el artículo 8 del Real Decreto 2225/93, de 17 de diciembre, que ofrece con carácter subsidiario (a falta de un procedimiento específico de reintegro en las normas concretas de aplicación a la subvención de que se trate) un cauce formal para conseguir la devolución de la ayuda.

También en el Sector Público Autonómico hay normas formales en materia de reintegro de subvenciones en vía administrativa. Así, cabe citar, entre otros, el artículo 53.4 de la ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco y también el artículo 11.2 de la Ley de Subvenciones de la Comunidad de Madrid.

Las Corporaciones Locales, finalmente, tampoco con ajenas a esta suerte de competencias para exigir en vía administrativa todo tipo de reintegros de subvenciones, actividad que deben desarrollar a través del procedimiento de recaudación en vía de apremio por aplicación del artículo 2.2 de la Ley 39/88, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, salvo que se disponga otra cosa en las bases de ejecución de los presupuestos o en normas reglamentarias específicas, ya que no existe en el ámbito local un Reglamento General sobre el particular.

De acuerdo con lo expuesto hasta el momento en el presente epígrafe, resulta evidente que existe un complejo normativo de difícil interpretación en torno a la delimitación de competencias y a la articulación de vías procedimentales para exigir el reintegro de las cantidades a que quedan obligados quienes incurren en responsabilidad contable como consecuencia de la concesión, gestión, percepción o justificación de subvenciones procedentes del Sector Público.

Como es bien sabido, se cuestiona continuamente la coexistencia de diferentes caminos tendentes a lograr el reintegro de una subvención indebidamente recibida o aplicada, según los casos. En respuesta a dicha polémica la puesta en práctica de la tarea interpretativa del ordenamiento jurídico en este particular produce como fruto inequívoco la justificación de la indicada pluralidad de acciones de recuperación de los fondos objeto de la subvención. Efectivamente, si el legislador hubiera establecido como vía exclusiva de reintegro la revocación parcial o total de la subvención implícita en el artículo 81.9 de la Ley General Presupuestaria, esto es, mediante el dictado del correspondiente acto administrativo, el control jurisdiccional de la aplicación de las subvenciones, o de su concesión, pasaría necesariamente por la iniciativa de la propia Administración Pública concedente, que con su actividad revisora, concretada en una resolución administrativa, dejaría abierto el camino de los Tribunales del orden contencioso-administrativo. Razonamiento análogo puede predicarse respecto de la incoación del expediente administrativo de responsabilidades contables por el ilícito contable tipificado en el artículo 141.1.f) de la Ley General Presupuestaria, dado que en este supuesto la labor de control jurisdiccional, en este caso a cargo de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, requeriría asimismo de la existencia en origen de actividad revisora a cargo de la Administración. Por el contrario, y en lo que seguidamente se dirá reside la virtualidad y la necesidad de la posibilidad de perseguir el reintegro de subvenciones por conducto directo del Tribunal de Cuentas, el ejercicio de la jurisdicción contable en este particular no se sustenta en la existencia previa de labor comprobadora a cargo de los órganos administrativos, siendo absolutamente autónomo o independiente de lo que haya hecho o

haya dejado de hacer la Administración. A través del enjuiciamiento contable se puede salir al paso de la, en su caso, inactividad de aquélla, neutralizando posibles supuestos de pasividad negligente por falta de ejercicio adecuado de las competencias administrativas, o posibles supuestos de pasividad intencional motivada por un ilícito afán favorecedor de intereses particulares o colectivos, o, finalmente, posibles supuestos de inaceptable laxitud a la hora de considerar justificada la inversión de fondos recibidos en concepto de subvención. En definitiva, el hecho de que el control de las subvenciones quede dentro del ámbito de la jurisdicción contable viene justificado por el interés del legislador de no hacer depender exclusivamente de la incitativa de los órganos de las Administraciones Públicas la posibilidad de conseguir el reintegro de fondos indebidamente conseguidos o inaceptablemente aplicados por los beneficiarios de aquéllos.

No debe perderse de vista que la jurisdicción contencioso-administrativa tiene una naturaleza revisora de la actuación de los órganos de las Administraciones Públicas, en tanto que la jurisdicción contable goza de una finalidad resarcitoria de los daños patrimoniales que, con ocasión de la gestión de fondos públicos, se hayan podido infringir a los entes públicos titulares de dichos caudales, por lo que teniendo como finalidad fundamental la revocación de subvenciones el resarcimiento patrimonial de la entidad concedente, no parece tener justificación excluir del conocimiento de dichas pretensiones a una jurisdicción, como la contable, creada para conseguir la indemnización de daños y perjuicios derivados del ilícito manejo de los fondos públicos.

¿Cómo evitar que se solapen las competencias de los diversos Órganos administrativos y jurisdiccionales involucrados en la exigencia de los reintegros? ¿Cómo prevenir posibles duplicidades procedimentales?. Estas son las cuestiones prácticas a las que se intentará dar solución en el siguiente epígrafe.

4. LA SOLUCIÓN: DISTRIBUCIÓN RIGUROSA DE COMPETENCIAS Y DETERMINACIÓN CLARA DEL CAUCE FORMAL A SEGUIR EN CADA CASO

De acuerdo con lo que se acaba de exponer, las pretensiones de responsabilidad contable pueden clasificarse en tres categorías atendiendo a un criterio jurídico-formal:

- a) Pretensiones de responsabilidad contable por alcance o malversación.
- b) Pretensiones de responsabilidad contable por falta de rendición de cuentas o rendición defectuosa de las mismas.
- c) Pretensiones de responsabilidad contable por infracciones de la legalidad contable y presupuestaria distintas de las anteriores.

El problema que se suscita en el presente trabajo puede tener una solución sencilla y perfectamente ajustada a Derecho si, ante una vulneración del régimen jurídico aplicable a las subvenciones públicas que dé lugar a responsabilidad contable, se empieza por decidir en cuál de los tres tipos de pretensiones antes mencionados puede subsumirse dicha vulneración.

Así, si nos encontramos ante un ilícito previsto en el artículo 141.1.a) del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (alcance o malversación tal y como se definen en el artículo 72 de la Ley 7/88, de 5 de abril), sólo será competente para exigir la devolución del principal de la subvención, más los correspondientes intereses, la Jurisdicción Contable, a través de un procedimiento de reintegro por alcance (artículo 143 del ya citado Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria).

Si, por el contrario, nos hallamos ante una infracción del deber legal de rendir correctamente las cuentas (artículo 141.1.e) de la Ley General Presupuestaria), también será exclusiva la competencia de la Jurisdicción Contable para exigir el reintegro de las correspondientes cantidades pero, en este caso, mediante la tramitación de un juicio de cuentas (artículo 144.1 de la Ley General Presupuestaria).

Finalmente, si la infracción legal del régimen aplicable a las subvenciones ha producido responsabilidades contables no derivadas ni de alcance o malversación ni de una irregular rendición de cuentas, sí es posible que las cantidades se exijan no sólo por el Tribunal de Cuentas, sino también por la Administración presuntamente perjudicada (artículo 144.1 de la Ley General Presupuestaria, en relación con el artículo 143 de la misma). Para evitar que en estos casos se produzca solapamiento de competencias y duplicidad de actuaciones, resultaría necesario que la Administración afectada pusiera en conocimiento del Tribunal de Cuentas los hechos, por si éste quisiera avocar el conocimiento de los mismos de acuerdo con la facultad que le otorga el artículo 41.1 de la ley Orgánica 2/82, de 12 de mayo.

Si el Tribunal de Cuentas no ejerce su facultad de avocación, la Administración Pública cuyos fondos hayan sido presuntamente menoscabados podrá exigir el reintegro de la subvención, bien a través de los procedimientos específicos legalmente habilitados a tal efecto, bien, a falta de ellos, a través del procedimiento de responsabilidad contable previsto en el R.D. 700/88, de 1 de julio (previsto para el ámbito estatal pero supletoriamente aplicable a los sectores públicos autonómico y local).

En el segundo de los casos, si la devolución de la subvención se exige a través de un procedimiento de responsabilidad contable, no se plantea ningún problema pues contra la resolución condenatoria que se dicte, en su caso, en el mismo, cabrá recurso ante la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas.

Donde sí se da el problema, en cambio, es en aquellos casos en los que el reintegro se intenta conseguir en vía administrativa pero a través de un procedimiento específico de reintegro de subvenciones (por ejemplo el previsto en el R.D. 2225/93, de 17 de diciembre). En estos supuestos la resolución dictada sería recurrible en vía contencioso-administrativa, lo que implicaría una excepción técnicamente injustificada y jurídicamente inviable al principio de competencia del Tribunal de Cuentas para conocer y resolver en todos los casos de responsabilidad contable (sin perjuicio de las competencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo para conocer, en casación y revisión, de los recursos interpuestos contra ciertas resoluciones dictadas en vía jurisdiccional contable). Para evitar que pueda eludirse de esta manera la competencia exclusiva que al Tribunal de Cuentas atribuyen, en materia de responsabilidad contable, los artículos 2.b) y 15 de la ley Orgánica 2/82, de 12 de mayo, y que han proclamado en diversas resoluciones, tanto el Tribunal Constitucional (Sentencia de 31 de enero de 1991), como

el Tribunal Supremo (Sentencia de 27 de mayo de 1995), la única solución jurídica razonable es la que conduce a entender que, contra las resoluciones definitivas dictadas en procedimientos administrativos específicos de reintegro de subvenciones, no debe caber recurso contencioso-administrativo, sino el recurso ante la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas previsto en el artículo 41.2 de la Ley Orgánica 2/82, de 12 de mayo.

Resulta, finalmente, oportuno reflexionar sobre la realidad diaria en la que abundan los supuestos de duplicidad en la exigencia del reintegro de subvenciones, no siendo, extraño desgraciadamente, el supuesto de existir abiertos simultáneamente un proceso contencioso-administrativo versante sobre aquel particular, y un proceso de responsabilidad contable por idéntico motivo.

La coexistencia de los antedichos diferentes canales para lograr el fin común de que los fondos de la subvención regresen con los intereses de demora al ente subvencionante, puede producir, sin perjuicio de que esté o no justificada la indicada diversidad procesal, cierto grado de inseguridad jurídica en los justiciables si la actuación moderadora y de equidad de los Tribunales de Justicia no suaviza los efectos desconcertantes que la indicada variedad puede llegar a provocar en aquéllos. Y es precisamente cuando las antedichas vías de reintegro se apartan de la deseable alternatividad en su uso para ser planteadas simultáneamente, cuando la expresada labor de atemperación debe manifestarse con mayor intensidad para neutralizar las consecuencias desorientadoras que esa aparente duplicidad puede provocar, debiendo los Tribunales en esos supuestos dejarse guiar por los principios de equidad y de seguridad jurídica en detrimento, en una medida prudencial y en lo estrictamente necesario, del principio de necesidad de la jurisdicción.

Así, ante la inexistencia de previsión legal acerca de cómo hacer compatible la pluralidad de acciones con el principio de seguridad jurídica y de racionalidad en la actuación en los poderes públicos, debe ser, la labor interpretativa de los Tribunales, así como el ejercicio de un prudente arbitrio presidido por la equidad y la moderación, la que debe dar solución a la existencia simultánea de más de un procedimiento de recuperación de los fondos constitutivos de subvención, tendiendo a moderarse en lo posible los efectos de la coetaneidad en la actuación de dos órdenes jurisdiccionales diferentes pero que en definitiva se orientan ambos a controlar la concesión y aplicación de la subvención. Dicha labor debe tener como horizonte necesario evitar que pudieran producirse resoluciones contradictorias, lo que podría justificar que por motivos de equidad y de seguridad jurídica pudiera llegar a acordarse la suspensión de uno de los dos procedimientos en el momento procesal inmediatamente previo al pronunciamiento de la sentencia, hasta que recayese resolución en el otro proceso.

5. CONCLUSIONES

Como síntesis de lo argumentado en los epígrafes anteriores, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- 1.^a Que sin perjuicio de su reconocimiento legal, resulta incuestionable desde un punto de vista teleológico la jurisdicción del Tribunal de Cuentas en materia de reintegro de subvenciones.

- 2.^a Que las Administraciones Públicas deberían poner en conocimiento del Tribunal de Cuentas todos aquéllos casos en los que se hubiesen detectado indicios de responsabilidad contable, derivados de posibles incumplimientos de la normativa reguladora de las subvenciones públicas.
- 3.^a Que el Tribunal de Cuentas es el órgano competente para calificar, de forma previa y provisional, si los hechos comunicados son constitutivos de alcance o malversación, en cuyo caso deberá iniciar el correspondiente procedimiento de reintegro por alcance.
- 4.^a Que el Tribunal de Cuentas también es el órgano competente, nuevamente de forma previa y provisional, para determinar si de los hechos comunicados se deduce de falta de rendición de cuentas o una rendición irregular de las mismas, en cuyo caso incoará el pertinente juicio de cuentas.
- 5.^a Que el Tribunal de Cuentas, finalmente, tiene también competencia exclusiva para decidir, de forma previa y provisional, si los hechos comunicados presentan indicios de responsabilidad contable no derivados de alcance, malversación o irregular rendición de cuentas. En estos supuestos, el Tribunal de Cuentas podrá, bien avocar el conocimiento de tales hechos e incoar como consecuencia de ello un juicio de cuentas, bien poner en conocimiento de la Administración competente que no ejerce su facultad de avocar por lo que dicha Administración, en su caso, podrá iniciar el oportuno expediente de reintegro de la subvención.
- 6.^a Que contra las resoluciones definitivas que se dicten en los procedimientos administrativos de reintegro de subvenciones no debe caber recurso en vía contencioso-administrativa, sino el recurso ante la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas previsto en el artículo 41.2 de la Ley Orgánica 2/82, de 12 de mayo.
- 7.^a Que la falta por el momento de una solución legal al problema de las duplicidades de actuación de órdenes jurisdiccionales distintos, no debe bajo ningún concepto perjudicar el justiciable menoscabando su seguridad jurídica y, en particular, el derecho a tener un juez predeterminado por la Ley, debiendo ser al prudente arbitrio de los Tribunales la fuente de atemperación de dichas situaciones conflictivas.

Para terminar, sólo recalcar dos aspectos. El primero que las anteriores conclusiones sólo se refieren a supuestos de responsabilidad contable (no administrativa o penal) nacidos como consecuencia de la vulneración del Derecho de subvenciones. El segundo, que dichas conclusiones en nada afectan a la enorme variedad de los elementos subjetivos de estos procedimientos y procesos (las actuaciones pueden dirigirse contra el perceptor de una subvención, contra un gestor de fondos públicos encuadrado en la Administración concedente, contra ambos como responsables directos y solidarios, contra uno de ellos como responsable directo y contra el otro como responsable subsidiario, etc., la casuística es enorme y cada supuesto requiere un tratamiento individualizado.

EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS BIENES DE DOMINIO PÚBLICO

SANTIAGO FUENTES ESCRIBANO
Cuerpo Superior de Auditores del Tribunal de Cuentas

INDICE: 1. INTRODUCCIÓN. 2. DELIMITACIÓN DEL DOMINIO PÚBLICO. 3. TRATAMIENTO CONTABLE. 3.1. Reconocimiento. 3.2. Valoración. 3.3. Amortización. 4. CONCLUSIÓN. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCION

Históricamente la contabilidad pública ha sido llevada como una contabilidad de caja que únicamente se preocupaba por obtener y presentar información sobre los ingresos que eran capaces de generar las entidades públicas y sobre los gastos en que se incurría para la prestación de los servicios públicos.

En los últimos años, ligado a los grandes avances en la informática y a la creciente complejidad de las Administraciones Públicas, se produce un cambio de mentalidad en el sector público, al aparecer la preocupación por la gestión pública. Para efectuar una buena gestión es necesario conocer multitud de datos que no pueden ser suministrados por la contabilidad de caja, por lo que se hace entonces necesario un nuevo sistema de contabilidad pública que satisfaga esas necesidades de información.

Como consecuencia de este cambio en la contabilidad pública, que no sólo se produce en nuestro país sino también en otros países de nuestro entorno, aparecen ciertos temas controvertidos sobre como tratar contablemente determinados elementos de las entidades públicas.

Uno de los temas que más controversia ha suscitado en los últimos años en el ámbito de la contabilidad pública es el tratamiento contable que debe darse a los bienes de dominio público. Los diferentes pronunciamientos existentes, tanto por parte de los organismos que emiten las normas contables aplicables en los diferentes países, como por parte de la literatura contable, ponen de manifiesto por un lado la complejidad del mismo y por otro la falta de una solución que satisfaga a todos.

Las cuestiones que se plantean en relación con el problema del tratamiento del dominio público son fundamentalmente de tres tipos. En primer lugar, es necesario determinar si estos activos deben o no reconocerse en el balance de situación de las entidades públicas. Respecto a esta cuestión existen diferentes posturas que en general pueden simplificarse en dos líneas de pensamiento: por un lado tenemos a los autores que consideran que los bienes de dominio público, por sus especiales características, no deben incluirse en el balance de situación, mientras que por otro lado, tenemos a aquellos que piensan que estos bienes deben recibir un tratamiento contable similar al del resto del inmovilizado, y por lo tanto, en el balance de las entidades públicas deben aparecer todos los activos, incluso aquellos que son de dominio público.

En segundo lugar, se plantea la elección del método de valoración que más se adecue a las especiales características de estos bienes. El problema de la valoración de los bienes de dominio público es en realidad un apartado dentro del problema de la valoración de los bienes de inmovilizado, que se ha planteado tanto en la contabilidad pública como en la privada. En este sentido, es necesario conocer las ventajas y los inconvenientes de los principales métodos de valoración, para poder decidir cual es el que mejor se adapta a los bienes de dominio público.

Por último, es importante analizar si es conveniente reconocer contablemente la depreciación de estos activos, o si por el contrario, estos elementos permanecen en las entidades públicas de manera indefinida y por lo tanto no deben ser amortizados.

2. DELIMITACIÓN DEL DOMINIO PÚBLICO

Antes de pasar a estudiar el tratamiento contable de los bienes de dominio público, vamos a definir lo que entendemos por dominio público, y a delimitar los bienes que se incluirían en este concepto. Para ello, partimos de una clasificación básica de los activos no financieros de las Administraciones Públicas que en función de su naturaleza jurídica los clasifica en: bienes patrimoniales y bienes de dominio público.

Benito López ¹, siguiendo el artículo 1 de la Ley del Patrimonio del Estado y generalizando para el resto de administraciones públicas, señala que son bienes propios o patrimoniales de las mismas los siguientes:

- «Los bienes que, siendo propiedad de la Administración Pública, no se hallen afectos al uso general o a los servicios públicos a menos que una ley les confiera expresamente el carácter de demaniales.
Los edificios propiedad de la Administración correspondiente en los que se alojen órganos de la misma tendrán la consideración de demaniales.
- Los derechos reales y de arrendamiento de los que la Administración Pública sea titular, así como aquellos de cualquier naturaleza que deriven del dominio de los bienes patrimoniales.
- Los derechos de la propiedad incorporal».

¹ BENITO LÓPEZ, B.: «Manual de Contabilidad Pública», Editorial Pirámide S.A., Madrid 1995, Páginas 304 y siguientes.

Por lo que se refiere a los bienes de dominio público o demaniales, la Ley del Patrimonio del Estado no realiza una definición de los mismos, por lo que hay que acudir al Código Civil que en su artículo 338 señala que «los bienes son de dominio público o de propiedad privada», lo que nos lleva a afirmar, que son bienes de dominio público todos aquellos que no son propiedad privada. El mismo Código Civil en el artículo 339 efectúa una enumeración de los mismos, al establecer que son bienes de dominio público:

- 1.º Los destinados al uso público. como los caminos, canales, ríos, torrentes, puentes y puentes construidos por el Estado. las riberas, playas, radas y otros análogos.
- 2.º Los que pertenecen privativamente al Estado. sin ser de uso común, y están destinados a algún servicio público o al fomento de la riqueza nacional, como las murallas, fortalezas y demás obras de defensa del territorio, y las minas, mientras no se otorgue su concesión.

Como consecuencia de lo anterior los bienes de dominio público se pueden clasificar de la siguiente forma:

- 1) bienes afectados a los servicios públicos.
- 2) bienes afectados al uso general, los cuales se dividen en:
 - 2.1) bienes que integran el llamado demanio natural.
 - 2.2) bienes que se derivan de la actividad inversora de la Administración Pública.

Los bienes de dominio público no son utilizados directamente por las entidades públicas, sino que son transferidos a la sociedad a través de un acto de afectación a partir del cual adquieren la condición demanial, que les confiere, de acuerdo con la Ley del Patrimonio del Estado, unas especiales características que se pueden resumir de la siguiente forma:

- Estos bienes al destinarse a una finalidad pública pierden su condición de objeto de la propiedad privada, lo que hace que estén protegidos de la posibilidad de enajenación y embargo, atribuible, aunque con ciertas reservas, a los bienes patrimoniales de la Administración.
- La Administración ejerce sobre ellos una serie de competencias, diferentes de las otorgadas por el derecho de propiedad, entre las que se incluyen las de administración y conservación de los mismos.

3. TRATAMIENTO CONTABLE

Para estudiar el tratamiento que contablemente debe darse a los bienes de dominio público, vamos a analizar por separado las tres cuestiones que anteriormente hemos distinguido: reconocimiento, valoración y amortización de estos bienes.

3.1. Reconocimiento

Son muchos los autores que han expresado su opinión sobre el tema del reconocimiento en el balance de situación de los activos no financieros de las entidades públicas en general y de los bienes de dominio público en particular. En consecuencia, existen multitud de diferentes pronunciamientos que se podrían englobar en dos tendencias fundamentales.

Una primera tendencia estaría integrada por aquellos autores que consideran que las especiales características de estos bienes hacen que tengan que ser objeto de un tratamiento contable diferenciado. De esta manera, sólo los activos que son utilizados directamente por la Administración deben ser reflejados en el balance de situación, quedando los bienes de dominio público reflejados en un inventario físico anejo al balance, pero fuera de los estados contables de la entidad. Esta línea de pensamiento es la seguida por: Robert K. Mautz, J. Pallot...

La otra tendencia incluye los bienes de dominio público como elementos del balance de situación, y defiende, por lo tanto, que estos bienes deben recibir un tratamiento similar al del resto de los activos no financieros. Los partidarios de esta línea de pensamiento señalan que todos los activos deben registrarse en el balance de situación de forma parecida a como ocurre en la contabilidad privada. Dentro de esta tendencia encontramos pronunciamientos de autores como: T. R. Rowles, K. Lüder...

El apoyo de un tratamiento contable diferenciado para los bienes de dominio público se realiza en el pensamiento contable por aquellos autores que defienden la inconsistencia que resultaría de aplicar en la contabilidad pública conceptos y principios que han sido estudiados y concebidos para el sector privado, sin al menos una modificación que permita adaptarlos a las circunstancias del entorno en el que las entidades públicas desempeñan su actividad.

En este sentido, Robert K. Mautz ² se inclina por una contabilidad pública diferente a la aplicada en la empresa privada. Señala que un balance de situación, como normalmente lo concebimos, no aporta la información más relevante, para el análisis de la situación financiera en una entidad sin ánimo de lucro, sin embargo, un estado de obligaciones financieras futuras y de las contribuciones financieras anticipadas aportaría toda la información necesaria para la gestión de estos entes.

Mautz sostiene tal afirmación en base a cuatro líneas de argumentación que señalan las diferencias entre las entidades con y sin ánimo de lucro. Estas cuatro líneas son las siguientes:

- La escasa o nula relación que existe en una entidad sin ánimo de lucro entre la actividad productiva y el cash flow.
- La inexistencia de una medida natural del éxito o fracaso de las entidades sin ánimo de lucro.

² MAUTZ, R. K.: «Monuments, Mistakes and Opportunities». *Accounting Horizons*, 1988. Incluido en Vela, J. M. «La Contabilidad Pública frente a la Contabilidad Empresarial: Algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, volumen XX, nº 68, julio-septiembre 1991, páginas. 581 a 620.

- El diferente papel de los ingresos por servicios en el mantenimiento del capital en estas entidades.
- La obligada distinción dentro de las propiedades de estas entidades entre activos y facilidades.

A los efectos del tema que nos ocupa, es importante la última de las líneas anteriores, según la cual la organización sin ánimo de lucro tiene dos categorías de activos claramente diferenciables. por un lado. tenemos aquellos bienes que son utilizados por la entidad en el ejercicio de su actividad, y por otro lado, encontramos las facilidades, concepto éste que es definido por Mautz como «las propiedades esenciales a los propósitos de una organización sin ánimo de lucro que se adquieren para facilitar la transferencia de recursos al exterior». El concepto de facilidades definido por Mautz incluye los monumentos, los parques nacionales, las carreteras, los colegios públicos, las universidades, las comisarías... es decir, coincide con el dominio público que antes hemos definido.

Las facilidades nacen como consecuencia de la especial actividad de las entidades públicas, que se comprometen con la sociedad a la prestación de una serie de servicios de manera gratuita, o a un precio que intencionadamente no cubre el coste de producción. Todos estos bienes no pueden dar lugar a otra cosa que no sea flujos de caja negativos, ya que los ingresos que son capaces de generar no llegan ni siquiera a cubrir los costes derivados de su mantenimiento.

Mautz, a la vista de la definición de activo del Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B.)³, sostiene que las facilidades, al generar flujos de caja negativos, no pueden ser consideradas como activos y que más bien deben tratarse como pasivos. Este autor pone como ejemplo el monumento a Washington, que al no generar ingresos suficientes como para cubrir los gastos de mantenimiento genera un cash flow negativo.

Sobre este tema, hay que señalar que así como la necesidad de diferenciar entre las facilidades y el resto de los activos de las entidades sin ánimo de lucro es evidente, y hay autores que la respaldan, entre ellos J. Pallot al definir los activos comunitarios de los que después hablaremos, no es tan defendible la consideración de este tipo de bienes como un pasivo. En este sentido, si bien es verdad que los bienes definidos por Mautz como facilidades tienen unas características que los diferencian del resto de activos, también es cierto que siempre estarán más cerca de incluirse en un balance como activos que como pasivos. Es evidente que las facilidades generan gastos, pero como señala Vela Bargues⁴ en cierto modo puede aceptarse también que en algunos casos generan

³ Financial Accounting Standards Board: «Statement of Financial Accounting Concepts, nº 6 (FASB, Connecticut, 1985). Párrafos 25-26. «Los activos representan beneficios económicos futuros y probables obtenidos o controlados por una entidad particular como resultado de transacciones o acontecimientos pasados.» Un activo encierra tres características esenciales: a) comprende un beneficio futuro probable que encierra una capacidad individual o en combinación con otros activos, de contribuir directa o indirectamente al logro de flujos futuros de caja netos positivos; b) una entidad particular puede obtener el beneficio y controlar el acceso de otros al mismo, y c) la transacción u otro acontecimiento que lleve al control por parte de la entidad del beneficio ya ha tenido lugar.

⁴ VELA, J. M.: «La Contabilidad Pública frente a la Contabilidad Empresarial: Algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias». Revista Española de finanzas y contabilidad, nº 68, volumen XX, julio-septiembre 1991.

ingresos; en el caso del monumento a Washington que señalaba Mautz los ingresos se obtendrían como incremento de la recaudación de los impuestos que se produciría con el aumento de turismo que se genera por el monumento.

J. Pallot⁵ no está de acuerdo con la consideración del dominio público como pasivo e intenta ampliar la definición de activo para poder dar cabida a estos activos públicos.

Es la aplicabilidad del primer punto de la definición de activo del F.A.S.B. lo que, en el caso de las entidades sin ánimo de lucro, lleva a Mautz a plantear que las facilidades no deben considerarse como activo, sino más bien como pasivo. Sin embargo, Pallot considera que en el sector público los beneficios obtenidos por los activos no tienen por que aparecer siempre como flujos de caja, sino que en la mayoría de los casos los beneficios pueden aparecer en forma de servicios. En las entidades sin ánimo de lucro, la medición del éxito no debe hacerse del lado de los beneficios que se hayan obtenido, sino más bien a través de indicadores no financieros que midan la prestación de servicios a la sociedad.

Los bienes que antes hemos definido como dominio público se incluirían, siguiendo a Pallot, en un concepto nuevo, los activos comunitarios, con el que trata de resaltar el hecho de que estos bienes no pueden ser considerados propiedad privada de la entidad que es titular de ellos, sino que pertenecen a la sociedad en su conjunto.

Según Pallot, «los aspectos clave de los activos comunitarios son:

- 1) Presentan una función social más que comercial. En particular, se ponen en funcionamiento sin la presunción de generar flujos de caja positivos.
- 2) Están a disposición para el uso de la comunidad como un todo. El mobiliario de oficina, los vehículos a motor y el equipo mantenido por las agencias gubernamentales no son activos comunitarios dado que van a ser utilizados por los gestores y no por el público en general.
- 3) No son vendibles, bien porque no existe un mercado (como es el caso frecuente en el sector sin ánimo de lucro) o porque se restringe a los gestores, en interés de la comunidad, poder venderlos.»

La entidad a la que corresponde su titularidad tiene la obligación de hacer que el bien sea disponible y accesible al público en general, por ello es fácil encontrar diferencias entre los activos comunitarios y el resto de bienes que son utilizados por la entidad en ejercicio de su actividad.

Por lo que respecta al reconocimiento de los activos comunitarios, Pallot es de la opinión de que estos no deben incluirse en el balance de situación, lo que no impide que si se recoja información sobre el coste derivado de su adquisición y mantenimiento en un estado que informe sobre el coste de prestación de los servicios.

En general, las razones que se argumentan en contra del reconocimiento de los bienes de dominio público en el balance de situación son las siguientes:

⁵ PALLOT, J.: «La naturaleza de los activos públicos: una respuesta a Mautz». *Accounting Horizons*, julio 1990. Incluido en Vela, J. M. «La Contabilidad Pública frente a la Contabilidad Empresarial: Algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, volumen XX, nº 68, julio-septiembre 1991, páginas 581-620.

- En las Administraciones Públicas el balance de situación no tiene la misma utilidad informativa que en las entidades lucrativas. Según Mautz, en las entidades públicas el balance no aporta información relevante para la gestión, y debería sustituirse por un estado que informara de las obligaciones futuras.
- El coste de inventariar estos activos es mucho mayor que los beneficios de la información que de ellos se obtiene.
- La valoración de los bienes de dominio público plantea importantes dificultades, que en algunos casos llegan a la práctica imposibilidad de valoración de los bienes, como ocurre con los bienes del demanio natural.

Frente a la postura de no reconocimiento de los bienes de dominio público en el balance de situación, existen otros autores que defienden la necesidad de reconocer en el balance todos los activos de las entidades públicas.

T. R. Rowles⁶ realiza un estudio sobre si los bienes de dominio público pueden considerarse como activos, y llega a la conclusión de que aunque tienen unas características específicas que los diferencian del resto de activos, ello no es razón para que no puedan considerarse como tales. Rowles parte de los dos razonamientos que esgrimen quienes niegan al dominio público el carácter de activo.

Según Rowles, el concepto de activo como materialización de beneficios económicos futuros no puede interpretarse en las entidades públicas únicamente como capitalización de flujos de caja, ya que esto nos llevaría a eliminar de la consideración de activo no solo a los bienes de dominio público, sino a la totalidad de los activos no financieros, puesto que al no estar destinados a la venta, no pueden ser empleados para hacer frente a las deudas de la entidad. La interpretación debe hacerse teniendo en cuenta los objetivos de estas organizaciones, es decir, midiendo la capacidad de los mismos para la prestación de servicios.

Hay autores que niegan a los bienes de dominio público su condición de activos por el hecho de que son entregados al uso general una vez que entran en funcionamiento, de manera que, la entidad deja de controlar el activo en sí. Sin embargo, afirmar esto supone olvidar que la entidad pública propietaria del bien es responsable de su correcto funcionamiento, y por lo tanto es a ella a la que corresponde su gestión, administración y conservación.

Rowles considera que el balance de situación es el documento fundamental para suministrar información de los recursos que la administración gestiona en nombre de los ciudadanos y de las deudas contraídas; para que esta información sea lo suficientemente representativa y completa es necesario que dentro de los activos se incluyan todos los activos que la entidad gestiona.

A esta misma conclusión ha llegado un estudio efectuado por la oficina del Auditor General de Canadá y la Oficina General de Contabilidad de los Estados Unidos:⁷ «las razones por las cuales el gobierno necesita un balance de situación completo son básica-

⁶ ROWLES, T. R.: «Financial Reporting of infrastructure and Heritage Assets by Public Sector Entities», Discussion Paper n° 17, AARF, Caulfield 1992.

⁷ Oficina del Auditor General de Canadá y Oficina General de Contabilidad de los Estados Unidos Federal Government Reporting Study, Detailed Report 1986.

mente las mismas por las que este estado contable se precisa en cualquier otro sector de la economía, sin él se pierde una parte muy significativa de la información que se precisa para comprender el impacto de las acciones del gobierno en la economía y tanto el análisis financiero como el análisis de la producción, la renta y la inversión se ven perjudicados.»

Otro de los autores que defiende la valoración e inclusión de todos los bienes de activo fijo del sector público (activos ordinarios, activos de la comunidad, activos militares...) en el balance de situación de las entidades públicas es K. Lüder⁸.

Este autor realiza, para justificar la afirmación anterior, una distinción entre los activos agotables y los no agotables de la administración. Respecto de los agotables, señala que es el concepto de medición el que al exigir la contabilización del consumo de capital, obliga a disponer de los valores de todos los bienes de activo fijo agotables de la Administración. El concepto de medición «descansa sobre la (axiomática) suposición de que, al menos a largo plazo, las Administraciones Públicas deberían procurar conseguir un equilibrio entre los recursos consumidos y los recuperados».

Por lo que se refiere a los activos fijos inagotables, su valoración e inclusión en el balance de situación, según Lüder, parece deseable por, al menos, dos motivos:

- Por un lado para no distorsionar la cuenta de resultados y asegurar que el balance contiene la información suficiente.
- Y por otro para poder establecer una comparación entre el valor total de los activos y el total de las obligaciones, y así poder conocer hasta que punto la Administración ha usado el endeudamiento para financiar la inversión y el consumo respectivamente.

Al tiempo que señala las razones por las que todos los activos de las entidades públicas deben contabilizarse en el balance, Lüder rebate los principales argumentos en contra de dicha contabilización.

El primer argumento es la falta de utilidad informativa del balance de situación en las Administraciones Públicas, que debería sustituirse por un estado de futuras obligaciones. Según Lüder, son mayores los problemas para elaborar este estado de futuras obligaciones, al que se refiere Mautz⁹, que los que existen para confeccionar un balance de situación. En cualquier caso, el estado de obligaciones futuras puede complementar al balance, pero nunca sustituirlo.

El segundo de los argumentos se refiere al hecho de que el coste de inventariar y valorar los activos de la comunidad es mucho mayor que el beneficio que se deriva de la información obtenida. Lüder manifiesta que no existen evidencias de esta mala relación coste-beneficio.

⁸ LÜDER, K.: «Una comparación internacional de las prácticas de contabilidad del sector público. Activos fijos, depreciación y mantenimiento» incluido en *Hacia una Administración Pública más eficaz*, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Barcelona 1994. Páginas 155 a 178.

⁹ MAUTZ, R. K.: «Monuments, Mistakes and Opportunities». *Accounting Horizons*, 1988. Incluido en Vela, J. M. «La Contabilidad Pública frente a la Contabilidad Empresarial: Algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, volumen XX, nº 68, julio-septiembre 1991, páginas. 581 a 620.

Por último, es innegable la existencia de algunos problemas no resueltos en la valoración de los activos no financieros de las entidades públicas. sin embargo, esta afirmación no es justificación suficiente para rechazar el reconocimiento de los activos en el balance de situación, más si tenemos en cuenta que estos problemas de valoración son muy específicos. y se refieren a los recursos naturales y a los bienes del patrimonio nacional.

Otro argumento importante a favor del reconocimiento de los bienes de dominio público es el recogido por Ferrán Termes ¹⁰, que señala que el conocimiento de los valores de los activos fijos de las entidades públicas permite evaluar su capacidad para mantener un determinado nivel de servicio.

Conviene también hacer referencia, aunque sea de manera muy breve, a los principales pronunciamientos contables que, en lo que se refiere al tema que estamos tratando, han publicado los organismos emisores de normas contables; la gran mayoría de estos reconoce la obligatoriedad de incluir en balance todos los activos de las entidades públicas.

La Australian Accounting Research Foundation (AARF) ¹¹ ha establecido una definición de activo que al ser más general, puede utilizarse tanto en el sector público como en el privado, y que tiene en cuenta el objetivo fundamental de las entidades públicas. que no es la obtención de un beneficio. como en el sector empresarial. sino la prestación de servicios a la sociedad. Según este organismo «los activos son servicios potenciales o beneficios económicos futuros controlados por la entidad que informa como resultado de transacciones u otros acontecimientos pasados».

La AARF no menciona los bienes de dominio público. ni establece una diferenciación entre activos. Según este organismo australiano la obligación de rendir cuentas de los activos no deriva del tipo de activo de que se trate ni del fin del mismo, sino de la necesidad de que las cuentas anuales reflejen todos los gastos incurridos en el periodo; y por ello todos los activos deben aparecer en el balance de situación. Los activos comunitarios y de infraestructura cumplen las condiciones de la definición anterior, y por lo tanto al ser considerados activos deben reconocerse en el balance de situación.

La New Zeland Society of Accountants (NZSA) ¹² definía. con anterioridad a la reciente reforma contable, el concepto de activos comunitarios. al que antes hemos hecho referencia al referirnos a J. Pallot. que actualmente ha sido eliminado de los nuevos pronunciamientos. Ahora se requiere que todos los activos sean registrados en el balance independientemente de que sean comunitarios o no comunitarios.

En Inglaterra, el Chatered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) ¹³ diferencia entre activos operativos y no operativos. e incluye entre los primeros los lla-

¹⁰ TERMES, F.: «El tractament de l'immobilitzat a l'Administració Pública», Revista Económica de Catalunya n° 35, Col·legi d'Economistes de Catalunya. Julio 1998. Páginas 87 y ss.

¹¹ Australian Accounting Research Foundation (AARF): Statement of Accounting Concepts n° 4 «Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements», AARF, Caulfield 1992.

¹² New Zeland Society of Accountants (NZSA): Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting, Wellington 1993.

¹³ Chatered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA): Capital Accounting by Local Authorities, Report of the Capital Accounting Working Group, Londres 1993.

mados activos comunitarios, aquellos que se mantienen a perpetuidad, que no tienen una vida útil determinable y que pueden tener restricciones sobre su venta y los activos de infraestructura, que son inalienables, como autopistas y aceras. Este organismo establece la necesidad de que se incluya información sobre todos los activos de la entidad.

El Governmental Accounting Standards Board (GASB) ¹⁴ diferencia entre los activos de dominio público o infraestructuras y el resto de activos de las entidades públicas, denominados activos ordinarios, y plantea una postura flexible al señalar como opcional el reconocimiento de los primeros.

El Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) ¹⁵ no ha tratado específicamente el tema de los bienes de dominio público, en cualquier caso, en su estudio sobre los activos fijos señala que los estados financieros deben proporcionar información sobre todos los activos fijos.

En España el tratamiento del dominio público viene definido en el Plan General de Contabilidad Pública y en el Documento nº 6 de principios contables públicos de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE). Los bienes de uso o dominio público aparecerán en el balance de situación únicamente mientras se encuentren en periodo de construcción, ya que «la entrega al uso general de los bienes o de las inversiones provocará su baja como activo inmovilizado, aunque deberá mantenerse el control y seguimiento físico y jurídico de dichos bienes en los correspondientes registros especializados» ¹⁶.

Esta postura adoptada por la IGAE no ha estado exenta de críticas. Pina Martínez ¹⁷ manifiesta que va a descompensar de forma sensible el balance de situación de las Administraciones Públicas, ya que una parte importante del endeudamiento de estas entidades, surge para financiar infraestructuras; por lo tanto su desaparición del balance una vez que se entregan al uso general provoca la aparición de patrimonios negativos en aquellas entidades con una cuantía importante de endeudamiento por este concepto, circunstancia que, como pone Pina de manifiesto, aun no suponiendo un problema de solvencia para la entidad, puede resultar difícil de entender por algunos usuarios de la información contable.

Lucuix García ¹⁸ coincide con Pina Martínez al señalar que el tratamiento contable del dominio público propuesto por la IGAE se va a traducir en una descompensación del balance de situación de aquellas entidades públicas que llevan a cabo una fuerte inversión en infraestructuras. Esta autora considera que la pérdida de información que supone la desaparición del dominio público del balance de situación puede corregirse con otra

¹⁴ Governmental Accounting Standards Board (GASB): Discussion Memorandum «Capital Reporting», Norwalk 1989.

¹⁵ Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA): Public Sector Accounting Statement nº 8 «General Standards of Financial Statement Presentation for Local Governments», Toronto 1993.

¹⁶ Intervención General de la Administración del Estado (IGAE). Principios Contables Públicos, Documentos 1 a 8, Madrid 1994. Páginas 135 a 167.

¹⁷ PINA, V.: «La valoración del inmovilizado en las Administraciones Públicas: criterios alternativos y su utilidad para la toma de decisiones», II Jornadas sobre Contabilidad Pública. IGAE. Valencia 1993. Páginas 193 a 214.

¹⁸ LUCUIX, I.: «Principios Contables Públicos para las Infraestructuras: algunas alternativas», VII encuentro de profesores universitarios de contabilidad. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1996.

cuenta que deje información en el mismo sobre el inmovilizado que ha sido entregado al uso general. Esta función podría cumplirla la cuenta de *patrimonio entregado al uso general*, en tanto no se acuerde el traspaso de su saldo a la cuenta de *patrimonio*.

Otro problema que surge como consecuencia de la postura de la IGAE frente al dominio público es la imposibilidad de reflejar contablemente la pérdida de valor que pueden experimentar estos elementos del inmovilizado por su uso, o por el simple transcurso del tiempo.

También hay autores que, como Carrasco Díaz ¹⁹, defienden la postura de la IGAE manifestando que si bien es verdad que plantea problemas, como la descompensación del balance de situación, a pesar de ellos, es sin duda la más equilibrada, puesto que la incorporación del dominio público al balance provocaría importantes dificultades de valoración que junto a la escasa o nula aportación de información útil para la gestión, lo hacen poco aconsejable.

El Plan General de Contabilidad Pública de la Generalidad de Cataluña ²⁰ presenta en el tema de la contabilización de las inversiones destinadas al uso general, una importante diferencia con el plan estatal. El tratamiento que el plan catalán da al dominio público es igual al criterio general de contabilización del inmovilizado material, ya que se mantiene en el activo del balance incluso después de haber sido entregado al uso general. Al mismo tiempo, se diferencia entre los bienes no depreciables y los que tienen una vida útil indeterminada si son permanentemente renovados. Respecto de los segundos será necesario efectuar cálculos técnicos, de las reparaciones y renovaciones necesarias para mantener su capacidad de servicio. Durante el ejercicio se contabilizan los gastos de reparación y renovación que se hayan llevado a cabo, y al final del mismo se comparan los gastos efectivamente realizados con los necesarios según los estudios técnicos y se dota una provisión por la cuantía de la diferencia.

En general, la mayoría de los pronunciamientos de los organismos internacionales reconoce la necesidad de diferenciar los bienes de uso público dentro del conjunto de los activos y además reconocerlos en el balance de situación. Frente a estas posturas, la IGAE mantiene un método a medio camino entre el reconocimiento y no reconocimiento. En este sentido, Brusca Alijarde ²¹ señala que la tendencia internacional «marca una línea clara que debería ser considerada por la IGAE para replantear si las inversiones destinadas al uso general deben ser reconocidas en los estados financieros».

3.2. Valoración

La controversia de la valoración del inmovilizado no es un problema específico del sector público, sino que en el sector empresarial también existen diferentes propuestas,

¹⁹ CARRASCO, D.: «El Inmovilizado no Financiero en el Marco de la Actual Planificación Contable Pública», Presupuesto y Gasto Público nº 13, Madrid 1994. Páginas 67 a 75.

²⁰ Orden del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña de 28 de agosto de 1996, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Generalidad de Cataluña

²¹ BRUSCA, I.: «Los Activos no Financieros en las Entidades Locales», Técnica Contable, Abril 1998. Páginas 295 a 309.

sin que se haya llegado a un consenso. El valor del inmovilizado de una entidad, tanto privada como pública, puede calcularse de acuerdo con los siguientes criterios: coste histórico, coste de reposición, valor de realización y valor actual de los flujos de tesorería.

El método del coste histórico es el más aceptado en la contabilidad privada. El principal argumento a su favor es la gran objetividad que supone, junto con la facilidad de comprensión y los menores costes administrativos que acarrea; además es conservador, en el sentido de que no anticipa costes de reposición.

En relación con este método, se han planteado tres importantes inconvenientes. El primero es la falta de homogeneidad, puesto que valora los activos en unidades monetarias de distinto poder adquisitivo. Esta circunstancia, que sin duda es importante en la contabilidad privada, no lo es tanto en la contabilidad pública, puesto que la diferencia entre el activo total y el pasivo exigible, el patrimonio neto, no tiene el mismo significado y una entidad pública puede presentar un patrimonio neto negativo y ser perfectamente solvente, ya que la solvencia de éstas se establece sobre los ingresos que son capaces de liquidar y no sobre la rentabilidad que extraiga a sus activos.

El segundo de los inconvenientes es que el precio de adquisición es un dato histórico, no económico, que no tiene mucha relevancia para valorar la capacidad de la entidad para sobrevivir en el futuro. Este inconveniente es también menos importante en el sector público, donde el dato histórico en el activo del balance justifica el endeudamiento que se ha incluido con el mismo método de valoración en el pasivo.

Por último, de acuerdo con Baptista da Costa y Fabra Garcès ²², este método infravalora las cuotas de amortización, lo que puede hacer que las decisiones de gestión se consideren de forma optimista. En el sector público, sin embargo, la amortización pretende dar una imagen real del patrimonio y no tiene el objetivo de reposición del inmovilizado.

El método del coste de reposición valora los activos en función del importe que, en cada momento, debería pagarse si el bien en cuestión, o uno equivalente, se adquiriera en el mercado. La principal ventaja de este método es su mejor comportamiento en épocas de elevada inflación.

Frente a esta ventaja, su aplicación en entidades del sector público, plantea algunos inconvenientes. El método parte de la suposición de que el activo va a ser reemplazado por uno semejante, lo cual no siempre es cierto. El valor de reposición en muchos casos plantea dificultades de valoración y su determinación no está exenta de cierta subjetividad, relacionada con la incertidumbre de los cambios tecnológicos que pueden convertir las expectativas de reposición en algo difícil de prever, y además el coste de reposición carece de sentido cuando se trata de valorar bienes que son irremplazables como los del patrimonio histórico.

Pina Martínez ²³ es de la opinión de que este método resulta coherente con los fines de la contabilidad pública, y con las necesidades de información de los usuarios de la misma,

²² BAPTISTA DA COSTA, J. y FABRA, L. A.: «El Inmovilizado Material en los Organismos Públicos. El caso de las Universidades», *Técnica Contable*, noviembre 1998.

²³ PINA, V.: «Efectos económicos de las normas contables», AECA, Madrid 1988.

sin embargo, en lo que al caso español se refiere, su implantación es poco viable debido a la falta de tradición contable y a la falta de aportación de información suplementaria relevante frente al método del coste histórico.

Por el contrario, Rowles ²⁴ está a favor de su utilización para todos los activos de las entidades públicas, incluidos los bienes de dominio público, ya que mediante el mismo se logra que la información así suministrada sea útil para la toma de decisiones.

El tercero de los métodos anteriormente propuestos es el valor de realización, según el cual los activos se contabilizan por el valor que se obtendría, en cada momento, por su venta. Su principal ventaja en la valoración de activos es su alto grado de objetividad en aquellos casos en los que existe un mercado o cuando no existiendo mercado se puede recurrir a la tasación de un experto independiente. La aplicación de este sistema de valoración facilitaría la comparación entre entidades, ya que los datos serían más homogéneos.

En el caso de las entidades públicas el principal inconveniente sería la falta de relevancia del valor de realización cuando no se piensa o no se puede por ley, como ocurre con los bienes de dominio público, enajenar los activos. En consecuencia, este sistema de valoración podría ser una alternativa de valoración para los bienes realizables, pero no para los que, por tener restricciones para la venta o por la dificultad de encontrar un comprador, no pueden enajenarse.

Lüder ²⁵ se muestra a favor de la utilización de este método para los activos fijos realizables de las entidades públicas, sin embargo, el método más correcto, según este autor, para la valoración de los no realizables es el coste histórico.

Por último, el método del valor económico consiste en actualizar los flujos netos de caja que se espera que el bien genere en el futuro. El problema más importante de su aplicación es la subjetividad de su determinación, que requiere estimar tanto los probables flujos futuros como el interés más adecuado para su actualización.

La aplicación de este método en el sector público, como Pina ²⁶ señala, no parece muy adecuada dado que las entidades públicas no adquieren sus activos fijos con la finalidad de obtener beneficios, sino para prestar servicios a los ciudadanos.

Teniendo en cuenta toda lo anteriormente comentado, hay que manifestar que en el caso de las Administraciones Públicas los sistemas de valoración de los activos alternativos al del coste histórico no sólo no logran eliminar sus problemas sino que plantean otros de mayor consideración, lo que nos lleva a considerar al coste histórico como el más apropiado en la valoración del dominio público.

²⁴ ROWLES, T. R.: «Financial Reporting of infrastructure and Heritage Assets by Public Sector Entities, Discussion Paper nº 17, AARF, Caulfield 1992.

²⁵ LÜDER, K.: «Una comparación internacional de las prácticas de contabilidad del sector público. Activos fijos, depreciación y mantenimiento» incluido en *Hacia una Administración Pública más eficaz*, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Barcelona 1994. Páginas 155-178.

²⁶ PINA, V.: «La valoración del inmovilizado en las Administraciones Públicas: criterios alternativos y su utilidad para la toma de decisiones», II Jornadas sobre Contabilidad Pública. IGAE, Valencia 1993. Páginas 193 a 214.

3.3. Amortización

La justificación fundamental de la amortización del activo fijo en el sector empresarial es la necesidad de proteger al accionista de la posible descapitalización que se produciría en la entidad en el caso de que se distribuyeran beneficios sin tener en cuenta el mantenimiento de la capacidad productiva.

En el caso de las Administraciones Públicas, no existe consenso sobre si se debe recoger contablemente la depreciación de los activos fijos. En principio, puede parecer que el concepto del mantenimiento del capital no es aplicable a la contabilidad pública, sin embargo, y aunque efectivamente no puede producirse la descapitalización de las Administraciones Públicas, sí que tiene su importancia el mantenimiento de la capacidad de prestación de los servicios. Es precisamente este concepto, el que utiliza Glyn ²⁷ para defender la amortización de los bienes de las entidades públicas.

El principal argumento que se utiliza para justificar la no amortización de los activos fijos de las entidades públicas es la menor importancia del concepto del beneficio en las administraciones públicas, que no proporciona la misma información y no tiene que calcularse utilizando los mismos criterios.

Sin embargo, parece evidente que para un correcto cálculo del coste de producción de los bienes y servicios, se debe tener en cuenta el potencial para la prestación de los servicios que se ha perdido como consecuencia de su prestación. La pérdida de valor de los activos fijos es un gasto más de la prestación de servicios y por lo tanto así debe reflejarse en la cuenta de resultados. Así lo han reconocido la mayor parte de los organismos emisores de normas de contabilidad pública señalando que los activos fijos de las entidades públicas cuya vida útil sea limitada deberán amortizarse.

Para determinar si los activos no financieros de las Administraciones Públicas deben o no amortizarse, Lüder ²⁸ los clasifica en función de la duración esperada de su utilidad económica como:

- Activos inagotables, que son aquéllos que no se consumen, ni llegan a ser obsoletos. Este es el caso de los terrenos, las colecciones artísticas...
- Activos agotables, que con el paso del tiempo disminuyen su capacidad de servicio, aunque se realicen en ellos operaciones de mantenimiento (las construcciones, la maquinaria...).
- Activos cuasi-inagotables, aquellos que conservan su capacidad de servicio normal durante un periodo de tiempo indefinido, si son permanentemente renovados (las carreteras...).

Los activos inagotables no tienen que ser amortizados, ya que su vida útil es ilimitada, de la misma forma, los activos agotables al tener una vida útil limitada, si deben

²⁷ GLYN, J. L.: «Public Sector Financial Control and Accounting», Basil Blackwell, Oxford 1987.

²⁸ LÜDER, K.: «Una comparación internacional de las practicas de contabilidad del sector público. Activos fijos, depreciación y mantenimiento» incluido en *Hacia una Administración Pública más eficaz*, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Barcelona 1994. Páginas 155 a 178.

ser amortizados de acuerdo con un método apropiado, que a la vez sea sencillo y tenga en cuenta el periodo durante el cual el bien está en condiciones de funcionamiento.

Los activos cuasi-inagotables, según Ludër, no necesitan ser amortizados mientras permanezcan inagotables, es decir, siempre que su capacidad de servicio normal se mantenga o se reduzca sólo temporalmente, lo que ocurre cuando se da un aplazamiento de la renovación o del mantenimiento.

Respecto a los bienes de dominio público, hay autores que defienden la inutilidad de su amortización. En este sentido, Pallot emplea dos argumentos para justificar la inadecuación de la amortización de estos bienes, por un lado, la falta de equidad intergeneracional que podría aparecer si se pide al mismo grupo de usuarios la recuperación del coste de devolución de los prestamos necesarios para construir los activos, los costes de mantenimiento y la amortización de los mismos ²⁹. El segundo de los argumentos se refiere a las especiales características de estos activos, puesto que la toma de decisiones para su venta o reposición corresponde más al interés público que a los propios gestores ³⁰.

Otros autores, como Rowles ³¹, defienden la aplicación del sistema de amortización a los bienes de dominio público, al considerar que los gastos de mantenimiento que se llevan a cabo en estos bienes no son suficiente para conservar su capacidad de servicio. Las renovaciones a las que deben ser sometidos estos activos son la prueba de la pérdida de potencial de prestación de servicios de los mismos con el paso del tiempo.

Lucuix ³² encuentra, frente a estas dos posturas, una tercera alternativa que se basa en la consideración de que no hay razón para pensar que se produce una pérdida de potencial de servicio de los activos de uso público cuando el mantenimiento se realiza de acuerdo con un plan preestablecido. Las pérdidas de potencial de servicio se producen cuando el mantenimiento se lleva a cabo con retraso respecto a este plan. En esta postura se basa el Plan General de Contabilidad Pública de la Generalidad de Cataluña ³³ que en este aspecto, y como ya hemos señalado, difiere del Plan aprobado para el Estado.

El documento nº 6 de principios contables públicos contempla como gasto la amortización del inmovilizado en el caso de bienes que cumplan las siguientes características: tener una vida útil limitada, ser utilizados durante más de un ejercicio económico y ser utilizados por el sujeto contable para la prestación de bienes y servicios o para fines administrativos. Sin embargo, este mismo documento señala que no estarán sujetos a

²⁹ PALLOT, J.: «La naturaleza de los activos públicos: una respuesta a Mautz». *Accounting Horizons*, julio 1990. Incluido en Vela, J. M. «La Contabilidad Pública frente a la Contabilidad Empresarial: Algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, volumen XX, nº 68, julio-septiembre 1991, páginas. 581 a 620.

³⁰ PALLOT, J.: «Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, volumen 5, nº 1, páginas 38 a 59. 1992.

³¹ ROWLES, T. R.: «Financial Reporting of infrastructure and Heritage Assets by Public Sector Entities, Discussion Paper nº 17, AARF, Caulfield 1992.

³² LUCUIX, I.: «Principios Contables Públicos para las Infraestructuras: algunas alternativas», VII encuentro de profesores universitarios de contabilidad. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1996. Páginas 139 a 164.

³³ Orden del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña de 28 de agosto de 1996, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Generalidad de Cataluña.

amortización los bienes integrantes del dominio público natural, las inversiones destinadas al uso general y los bienes del Patrimonio Histórico Español.

En consecuencia, parece que, en lo que se refiere a la amortización del dominio público, hay que seguir el mismo método que para el resto de los activos no financieros, es decir, deberán amortizarse aquellos bienes cuya vida útil sea limitada. En este sentido, la no amortización de los bienes de dominio público no debe venir ligada a una exclusión general para todos estos activos como la que realiza el documento nº 6 de principios contables públicos, sino más bien al hecho de que en la mayoría de los casos estos bienes tienen una vida útil ilimitada, que hace innecesaria la amortización.

4. CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que, de acuerdo con la actual cultura contable, el balance de situación es para las entidades públicas, al igual que para las privadas, uno de los documentos más representativos y que más información aporta sobre la situación económico-financiera de la entidad, no tiene sentido su presentación incompleta, no introduciendo dentro de los activos no financieros los bienes de dominio público.

El no reconocimiento de los bienes de infraestructura en el balance de situación presenta otro problema importante, como es el desequilibrio que supone su exclusión del activo del balance al tiempo que se contabiliza la deuda que ha servido para su financiación en el pasivo.

Son estas dos razones, unidas al poco peso de los argumentos esgrimidos para justificar su exclusión del balance, las que nos llevan a afirmar que el dominio público debe incluirse en el balance de situación de los entes públicos, al igual que el resto de sus activos patrimoniales. De hecho, como hemos podido comprobar, la mayoría de los pronunciamientos de los organismos emisores de normas de contabilidad pública manifiestan la necesidad de que las cuentas anuales de las entidades públicas presenten la totalidad de sus activos, incluyendo los de infraestructura, ya que de esta manera se puede obtener más información sobre la estructura económica de la entidad y su capacidad para la prestación de servicios.

El método de valoración más utilizado internacionalmente, tanto en el sector privado como en el público, es el coste histórico o precio de adquisición. Alternativamente a este método surgieron otros que trataban de solucionar las deficiencias que éste planteaba, sin embargo, los inconvenientes de estos procedimientos alternativos son mayores que las ventajas que suponen frente al coste histórico.

Por este motivo, y por el gran arraigo del precio de adquisición en la cultura contable de nuestro país, parece razonable que la valoración de las infraestructuras se efectúe a coste histórico. Este método al tiempo que resulta fácilmente aplicable y comprensible, mantiene una más estrecha relación entre los datos del bien en el activo y los de la deuda necesaria para su adquisición en el pasivo.

En relación con la amortización de los bienes de dominio público, es evidente que la cuenta de resultados debe incorporar todos los costes de la prestación de los servicios,

por lo tanto deben amortizarse todos aquellos bienes que tengan una vida útil limitada. La mayoría de los bienes de dominio público tienen una vida útil ilimitada, y en este sentido no deben amortizarse. Sin embargo, también existen bienes de dominio público cuya vida útil no es ilimitada, y en este caso sí debe registrarse su depreciación en la cuenta de resultados. En consecuencia, la necesidad de amortizar un bien dependerá de su vida útil y no de su pertenencia al grupo de los bienes patrimoniales o al de los de uso público.

BIBLIOGRAFIA

- AUSTRALIAN ACCOUNTING RESEARCH FOUNDATION (AARF): Statement of Accounting Concepts nº 4 «Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements», AARF, Caulfield 1992.
- BENITO LÓPEZ, B.: «Manual de Contabilidad Pública», Editorial Pirámide S.A., Madrid 1995. Páginas 304 y siguientes.
- BAPTISTA DA COSTA, J. y FABRA, L. A.: «El Inmovilizado Material en los Organismos Públicos. El caso de las Universidades», Técnica Contable, noviembre 1998.
- BRUSCA, I.: «Los Activos no Financieros en las Entidades Locales», Técnica Contable, Abril 1998.
- CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA): Public Sector Accounting Statement nº 8 «General Standards of Financial Statement Presentation for Local Governments», Toronto 1993.
- CARRASCO, D.: «El Inmovilizado no Financiero en el Marco de la Actual Planificación Contable Pública», Presupuesto y Gasto Público nº 13, Madrid 1994. Páginas 67 a 75.
- CHARTERED INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE AND ACCOUNTANCY (CIPFA): Capital Accounting by Local Authorities, Report of the Capital Accounting Working Group, Londres 1993.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB): «Statement of Financial Accounting Concepts, nº, 6, Connecticut, 1985. Párrafos 25-26.
- GLYN, J. L.: «Public Sector Financial Control and Accounting», Basil Blackwell, Oxford 1987.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB): Discussion Memorandum «Capital Reporting», Norwalk 1989.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE). Principios Contables Públicos, documentos 1 a 8, Madrid 1994. Páginas 135 a 167.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE): «Manual de contabilidad pública», Madrid 1995. Páginas 429 a 484.
- LUCIUX, I.: «Principios contables públicos para las infraestructuras: algunas alternativas», VII encuentro de profesores universitarios de contabilidad. Generalitat de Catalunya. Barcelona 1996.
- LÜDER, K.: «Una comparación internacional de las prácticas de contabilidad del sector público. Activos fijos, depreciación y mantenimiento» incluido en Hacia una Administración Pública más eficaz, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Barcelona 1994. Páginas 155 a 178.
- MAUTZ, R. K.: «Monuments, Mistakes and Opportunities». Accounting Horizons, 1988. Incluido en Vela, J. M. «La Contabilidad Pública frente a la Contabilidad Empresarial: Algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias». Revista Española de Financiación y Contabilidad, volumen XX, nº 68, julio-septiembre 1991, páginas. 581 a 620.
- MONTESINOS, V., PINA, V., TORRES, L. y VELA, J. M.: «Análisis comparado de los principios y prácticas contables de los sistemas contables públicos de los países de la OCDE: una aproximación empírica». Revista Española de Financiación y Contabilidad, Volumen XXVII, julio-septiembre 1998. Páginas 787 a 820.
- NEW ZEALAND SOCIETY OF ACCOUNTANTS (NZSA): Statement of Concepts for General Purpose Financial Reporting, Wellington 1993.
- OFICINA DEL AUDITOR GENERAL DE CANADÁ Y OFICINA GENERAL DE CONTABILIDAD DE LOS ESTADOS UNIDOS: Federal Government Reporting Study, Detailed Report 1986.
- ORDEN DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, de 24 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.
- ORDEN DEL DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y FINANZAS DE LA GENERALIDAD DE CATALUÑA de 28 de agosto de 1996, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública de la Generalidad de Cataluña.

- PALLOT, J.: «La naturaleza de los activos públicos: una respuesta a Mautz». *Accounting Horizons*, julio 1990. Incluido en Vela, J. M. «La Contabilidad Pública frente a la Contabilidad Empresarial: Algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, volumen XX, n° 68, julio-septiembre 1991, páginas. 581-620.
- PELEJERO, M. L.: «La amortización del inmovilizado en contabilidad pública», *Auditoría Pública* n° 10, junio 1997. Páginas 47 a 52.
- PINA, V.: «La valoración del inmovilizado en las Administraciones Públicas: criterios alternativos y su utilidad para la toma de decisiones», *II Jornadas sobre Contabilidad Pública*. IGAE. Valencia 1993. Páginas 193 a 214.
- PINA, V.: «Tratamiento contable del inmovilizado no financiero de las entidades públicas», *Técnica Contable*, abril 1993. Páginas 259 a 276.
- PINA, V.: «Efectos económicos de las normas contables». AECA, Madrid 1988.
- ROWLES, T. R.: «Financial Reporting of infrastructure and Heritage Assets by Public Sector Entities, Discussion Paper n° 17», AARF, Caulfield 1992.
- TERMES, F.: «El tractament de l'immobilitzat a l'Administració Pública», *Revista Econòmica de Catalunya* n° 35, Col·legi d'Economistes de Catalunya. Julio 1998. Páginas 87 y ss.
- VELA, J. M.: «La Contabilidad Pública frente a la Contabilidad Empresarial: Algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias». *Revista Española de finanzas y contabilidad*, n° 68, volumen XX, julio-septiembre 1991.

LA AUTONOMÍA FINANCIERA DE LOS ÓRGANOS CONSTITUCIONALES

JUAN MANUEL GALÁN DEL FRESNO

Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado

INDICE: 1. INTRODUCCIÓN. 2. ¿QUÉ ES UN ÓRGANO CONSTITUCIONAL? 3. ¿CUÁLES SON LOS ÓRGANOS CONSTITUCIONALES EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO? 4. COMPETENCIAS DEL GOBIERNO EN MATERIA PRESUPUESTARIA. 5. ALCANCE DE LA AUTONOMÍA FINANCIERA DE LOS ÓRGANOS CONSTITUCIONALES Y CON RELEVANCIA CONSTITUCIONAL. 6. CONCLUSIONES. ANEXO I. LEGISLACIÓN. ANEXO II. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Como se pone de manifiesto en el título de este artículo, vamos a analizar, hasta donde sea posible, la autonomía financiera de una serie de órganos, constitucionales y no constitucionales, a los que la Constitución y el ordenamiento jurídico que la complementan otorgan, en nuestro estado de derecho, unas finalidades básicas en unos casos, e importantes en otros.

Estos órganos son: la Corona, las Cortes Generales (incluyendo la institución del Defensor del Pueblo), el Tribunal Constitucional, el Consejo General del Poder Judicial, el Tribunal de Cuentas y el Consejo de Estado.

Se estudia en este trabajo la autonomía desde un punto de vista financiero y siempre dentro del área del gasto público, ya que desde un punto de vista de organización y funcionamiento está claro que la tienen, ya que si no fuese así no tendría sentido su existencia.

El concepto de autonomía financiera es un concepto más amplio que el de autonomía presupuestaria, y comprende todas las fases del ciclo económico-financiero que conlleva la existencia de dichos órganos en orden a su funcionamiento. Las fases se podrían concretar en: elaboración y aprobación del presupuesto; modificaciones del mismo; ejecución y liquidación, incluyendo régimen de contratación, contabilidad y gestión de personal; y por último control financiero.

Se define en primer lugar qué es un órgano constitucional, y cuáles son los órganos constitucionales que contempla nuestro ordenamiento jurídico, diferenciándolos de lo que la doctrina denomina órganos con relevancia constitucional.

Se procede en segundo lugar a estudiar la normativa tanto general como específica que afecta a estos órganos, viendo qué competencias financieras les otorga la misma, y, cuáles al Gobierno.

En tercer lugar se analiza el verdadero alcance de esta autonomía financiera.

Por último, se concluye estableciendo similitudes, diferencias y posibles lagunas en las regulaciones jurídicas respectivas.

2. ¿QUÉ ES UN ÓRGANO CONSTITUCIONAL?

El que un órgano se regule dentro de la Constitución, no quiere decir que sea un órgano constitucional en sentido propio, al no reunir las características que la doctrina atribuye a éstos¹. Jellinek y Mortati, los denominan «órganos inmediatos», y son aquellos que reciben su investidura directamente de la Constitución, y son coesenciales al tipo de ordenamiento que ésta hace surgir.

Jellinek dice que su existencia determina la forma de las asociaciones y su desaparición, o desorganiza totalmente al Estado, o lo transforma fundamentalmente.

Mortati señala otras dos características:

- a) Su posición de supremacía respecto a los otros órganos, y b) su posición de recíproca independencia entre sí, de forma que pueda desembocar también en un recíproco control.

Manuel García Pelayo² dice que la Constitución no se limita a su simple mención ni a la mera enumeración de sus funciones, sino que determina su composición, los órganos y métodos de designación de los miembros, su status institucional y su sistema de competencias. En palabras del autor citado: «... reciben ipso iure de la Constitución todos los atributos fundamentales de su condición y posición de órganos». Esto es consecuencia de la importancia que les concede la Constitución por dos circunstancias: a) en ellos se condensan los poderes últimos de decisión del Estado, y b) son la expresión orgánica no sólo de la división de tareas entre unidades del Estado, sino también la idea que de éste proyecta la Constitución.

Sintetizando las ideas de los párrafos anteriores, Eduardo García de Enterría³ señala las siguientes características de los órganos constitucionales:

- a) Su creación inmediata por la Constitución, encontrando en ésta sus funciones y su pauta normativa.

¹ CAZORLA PRIETO, L. M.: (Letrado de las Cortes generales). «Relaciones del Tribunal de Cuentas con las Cortes Generales», volumen I, Crónica, 1981, págs. 43 y 44.

² GARCÍA PELAYO, M.: «El "Status" del Tribunal Constitucional», volumen I, 1981, Revista Española de Derecho Constitucional, págs. 13 y ss.

- b) La independencia de otros órganos.
- c) El carácter configurador del Estado concreto constituido.
- d) Su indefectibilidad dentro de ese Estado.

A esta enumeración, quizás podríamos añadir, siguiendo a Mortati, la posición de supremacía respecto a otros órganos.

3. ¿CUÁLES SON LOS ÓRGANOS CONSTITUCIONALES CONTEMPLADOS EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO?

Siguiendo a Manuel García Pelayo⁴, cada Estado históricamente concreto tiene sus peculiares órganos constitucionales de acuerdo con los principios, valores y criterios organizativos que lo inspiran, su desaparición afectaría a la sustancialidad del sistema constitucional, ya que estos órganos tienen un conjunto de relaciones entre ellos, y un cambio de éstos o una desaparición de aquellos, produce un cambio del sistema. En los párrafos siguientes se va a tratar de ver cuáles son los órganos constitucionales en nuestro sistema.

El artículo 1.º 1 de la Ley Orgánica 2/79 del Tribunal Constitucional, dice textualmente: «El Tribunal Constitucional como intérprete supremo de la Constitución, es independiente de los demás órganos constitucionales y está sometido sólo a la Constitución y a la presente Ley Orgánica».

El artículo 59.3 del mismo texto legal, recoge además como órganos constitucionales: El Gobierno, el Congreso de los Diputados, el Senado y el Consejo General del Poder Judicial.

Francisco Fernández Segado⁵, enumera como órganos constitucionales: La Corona, las Cortes Generales, el Gobierno y el Poder Judicial.

De lo expuesto hasta aquí se observa la ausencia de una serie de órganos que también contempla la Constitución: el Defensor del Pueblo, el Tribunal de Cuentas y el Consejo de Estado.

El Artículo 3º.1 del Reglamento que regula la institución del Defensor del Pueblo, lo considera responsable de su gestión ante las Cortes Generales, por lo que lo podemos considerar dependiente de las mismas.

En cuanto al Tribunal de Cuentas en palabras de Luis María Cazorla Prieto⁶: «Es evidente que el Tribunal de Cuentas no es, dentro de nuestro sistema institucional, un órgano constitucional en acepción propia, al no cuadrar con los rasgos descritos».

Continúa el autor diciendo que junto a los órganos constitucionales la doctrina estudia los órganos de relevancia constitucional. En éstos hay que encajar al Tribunal de Cuentas. Son órganos no coesenciales a la forma de Gobierno.

³ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «La posibilidad jurídica del Tribunal Constitucional», volumen I, núm. 1, enero-abril, 1981, Revista española de Derecho Constitucional, pág. 99.

⁴ *Art. cit.*, pág. 15.

⁵ FERNÁNDEZ SEGADO, F.: «El sistema constitucional español», 1992, págs. 19-24.

⁶ *Art. cit.*, págs. 43 y 55.

Mortati⁷, en relación a estos últimos, dice que son más bien órganos incorporados a la organización estatal con funciones diferentes de la función activa, pudiendo ser de iniciativa, de control o consultiva, y por tanto coadyuvantes a los órganos activos.

De lo expuesto hasta aquí, y a los efectos de servir de guía a los puntos que siguen a continuación, se consideran órganos constitucionales: La Corona, el Gobierno, las Cortes Generales, el Tribunal Constitucional y el Consejo General del Poder Judicial.

Se consideran órganos de relevancia constitucional: el Defensor del Pueblo, el Tribunal de Cuentas y el Consejo de Estado.

4. COMPETENCIAS DEL GOBIERNO EN MATERIA PRESUPUESTARIA

El artículo 134.1 de la Constitución dice: «Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación».

Continúa el punto 2 del mismo artículo: «Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal...»

Este punto recoge el «principio de universalidad». En palabras de Francisco Fernández Segado⁸:

«El principio se formula, pues, con un doble aspecto, objetivo y subjetivo. El primero viene dado por la necesidad de que se contengan en los Presupuestos todos los gastos e ingresos previstos para un año. El aspecto subjetivo lo encontraremos en el hecho de que se trata de todos los gastos e ingresos del «sector público estatal».

El principio de universalidad encuentra su justificación última en la exigencia de que ninguno de los actos que afectan a la gestión financiera del Estado se sustraiga al control parlamentario, bien preventivo, bien ulterior a la realización del gasto, y además, en la conveniencia de posibilitar una evaluación global y completa de la gestión financiera».

Así mismo los puntos 5 y 6 del artículo citado, otorgan al Gobierno facultades especiales en la tramitación del Presupuesto:

- «5. Aprobados los Presupuestos Generales del Estado, el Gobierno podrá presentar proyectos de ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario.
6. Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación.»

⁷ MORTATI, C.: *Instituzioni di diritto pubblico*, cedam padova, 1969, Tomo I, págs. 180 y ss.

⁸ *Obra cit.*, pág. 541.

Siguiendo a Francisco Fernández Segado⁹: «Al ejecutivo, pues, compete la elaboración del proyecto. Nuestra Constitución no prejuzga las distintas fases intraadministrativas que han de culminar con el envío de los Presupuestos (del proyecto) al Congreso. Es éste un campo de normalización autónoma para la ley ordinaria, hoy regulado por la Ley General Presupuestaria».

La única excepción a esta distribución de competencias se contempla en el artículo 72, que establece en favor de las Cortes Generales la facultad de aprobar autónomamente sus presupuestos.

El artículo 8 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria dice: «Corresponde al Gobierno en las materias objeto de esta Ley:

- b) La elaboración de los Presupuestos Generales del Estado.
- c) La presentación de proyectos de Ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario».

Hay que concluir que el Tribunal Constitucional ha considerado a los Presupuestos (STC 27/1981, de 20 de julio) como un «vehículo de dirección y orientación de la política económica, que corresponde al Gobierno».

Antes de seguir adelante con esta exposición, y como punto de enlace con el siguiente apartado, cabe hacerse una pregunta cuya respuesta no queda clara, unas veces por falta de remisión y otras por falta de concreción en el contenido de las normas que regulan los órganos comentados: ¿están incluidos estos órganos dentro del ámbito de aplicación del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria? Cabe hacer aquí una mención a la introducción de la citada Ley: «La Ley General Presupuestaria es una norma fundamental en el área de la Hacienda Pública, ya que en la misma se contienen los principios generales de carácter permanente referentes a la actuación del Gobierno y de la Administración respecto a los derechos y obligaciones de naturaleza económica del Estado y del Sector público estatal...». Por otra parte, el artículo 20 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1999, en su apartado Uno, dice que: «A efectos de lo establecido en el presente artículo, constituyen el sector público: e) Los órganos constitucionales del Estado, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 72.1 de la Constitución».

De la lectura de los párrafos anteriores se puede concluir que el citado Texto Legal es una norma de carácter general y permanente a la que están sujetos, salvo exclusión expresa, los órganos objeto de este estudio.

Del examen de los artículos 54 y 74.1 citado del Texto Refundido, parece evidente la equiparación entre las competencias de los Organos Constitucionales y otros órganos con dotaciones diferenciadas en los Presupuestos Generales del Estado con los departamentos ministeriales en la elaboración de los presupuestos. Sobre este particular se incidirá en el siguiente punto, simplemente decir aquí que esto es coherente con la reserva que a favor del Gobierno establece el artículo 134.1 de nuestra Constitución.

⁹ *Obra cit.*, pág. 543.

5. ALCANCE DE LA AUTONOMÍA FINANCIERA DE LOS ÓRGANOS CONSTITUCIONALES, Y CON RELEVANCIA CONSTITUCIONAL

5.1. La Corona

Desde un punto de vista normativo, la Corona sólo está contemplada en el Título II de la Constitución. Concretamente en el artículo 65.1 que dice textualmente: «El Rey recibe de los Presupuestos del Estado una cantidad global para el sostenimiento de su familia y Casa, y distribuye libremente la misma».

Según Augusto Gutierrez Robles¹⁰, de los anterior se infiere que: «La Corona constituye una excepción al principio presupuestario de especialidad cualitativa y, por otra, que no está sujeta a la rendición de las cuentas justificativas de la inversión de los fondos recibidos del Tesoro Público».

Así, la autonomía financiera de la Corona, se ciñe de forma exclusiva a la libre disposición de lo previamente presupuestado, de acuerdo con el contenido del artículo 65.1 de la Constitución.

5.2. Las Cortes Generales

El artículo 72.1 del Título III de la Constitución dice: «Las Cámaras establecen sus propios Reglamentos, aprueban autónomamente sus presupuestos y, de común acuerdo, regulan el Estatuto del Personal de las Cortes Generales. Los Reglamentos y su reforma serán sometidos a una votación final sobre su totalidad, que requerirá la mayoría absoluta».

El artículo 31.1.2º del Reglamento del Congreso de los Diputados, dice que corresponde a la Mesa las siguientes funciones: «Elaborar el proyecto de Presupuesto del Congreso de los Diputados, dirigir y controlar su ejecución y presentar ante el Pleno de la Cámara, al final de cada ejercicio, un informe acerca de su cumplimiento».

El punto 1.3º del mismo artículo dice: «Ordenar los gastos de la Cámara, sin perjuicio de las delegaciones que pueda acordar»

Tal como se ha puesto de manifiesto en los artículos citados, las Cortes Generales gozan de auténtica autonomía presupuestaria, ya que *elaboran* y *aprueban* sus Presupuestos. ¿Qué ocurre con el resto del ciclo financiero?, ¿están sometidos a algún tipo de control? A estas preguntas trataremos de responder en los párrafos siguientes.

Hay que señalar, en primer lugar, que las normas de regulación de este órgano presentan lagunas: modificaciones presupuestarias, contabilidad, contratación, control ..., por lo tanto la primera cuestión que hay que plantearse es si podemos completar estas lagunas con la legislación existente en materia financiera y de contratación.

¹⁰ GUTIÉRREZ ROBLES, A.: IX Jornadas de control financiero celebradas en Madrid del 22 al 24 de abril de 1986, Ministerio de Economía y Hacienda. Intervención general de la Administración del Estado. Ponencia: «El régimen económico-financiero de los Órganos constitucionales».

La Ley 13/95 de Contratos de las Administraciones Públicas, en su artículo 1, al hablar del ámbito de aplicación subjetiva de la Ley, no incluye expresamente a los órganos constitucionales, ni los excluye en su artículo 3. Por otra parte la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1999, en su artículo 20.Uno apartado e) considera a los órganos constitucionales sector público, pero no Administración General del Estado.

Para salvar esta laguna podemos acudir al artículo 9.1. de la Constitución que recoge el principio de legalidad, pilar de todo estado de derecho: «Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico». Luego en ausencia de normativa específica y dado que la Ley de contratos comentada va dirigida al conjunto de las Administraciones Públicas, la podemos considerar perfectamente aplicable.

También le es aplicable, salvo que se excluya expresamente, y tal como se puso de manifiesto en el apartado 4, el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

Los comentarios anteriores son trasladables al resto de los órganos objeto de estudio en este trabajo, por lo que posteriormente no se va a incidir en este tema.

Ya quedaba claro en el primer párrafo, que las Cortes Generales, *elaboran* y *aprueban* sus Presupuestos, como excepción a lo recogido en el artículo 134.1 de la Constitución. Aunque este principio debemos entenderlo como la posibilidad de fijar un estado de gastos, cuyo sostenimiento ha de realizarse por el Estado, con cargo al Presupuesto de Ingresos de los Presupuestos Generales del Estado, que recogen como dice el artículo 134.2 de nuestra Constitución, la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal.

El punto anterior hay que complementarlo con el artículo 53, regla segunda del T.R.L.G.P.:

«El estado de ingresos del presupuesto del Estado será elaborado por el Ministerio de Economía y Hacienda, conforme a las correspondientes técnicas de evaluación y al sistema de tributos y demás derechos que hayan de regir en el respectivo ejercicio».

Qué ocurre si una vez aprobados los Presupuestos por las Cortes Generales, y ya en la fase de ejecución, es necesario realizar una modificación de los créditos iniciales.

El tema de las *modificaciones*, se trata de forma incompleta en los artículos 27.3 y 28.13 del Estatuto del Personal de las Cortes Generales, por lo que habría, que acudir al Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (artículos 64, 67, 68 y 69). No obstante, no parece lógico que si elaboran y aprueban su presupuesto, no aprueben las modificaciones del mismo. En la práctica, se sigue el mismo procedimiento que un departamento ministerial. Estas modificaciones presupuestarias quedan recogidas en el sistema informático que trata las mismas (SIEMPRE) y también en el sistema informático que recoge la contabilidad del Presupuesto del Estado (SIC-2), al igual que la ejecución de su Presupuesto.

La *ejecución* y *liquidación* corresponde igualmente a las Cortes Generales, y así se recoge expresamente en el artículo 31.1.2º del Reglamento del Congreso (se entiende extensivo al Senado). Coincide esto con lo preceptuado en el artículo 74.1 del T.R.L.G.P.:

«Corresponde a los Organos constitucionales, a los Jefes de los Departamentos ministeriales y a los demás órganos del Estado con dotaciones diferenciadas en los Presupuestos Generales del Estado aprobar los gastos propios de los Servicios a su cargo, salvo los casos reservados por la Ley a la competencia del Gobierno, así como autorizar su compromiso y liquidación, e interesar del Ministro de Economía y Hacienda la ordenación de los correspondientes pagos».

Hay que hacer aquí la observación de que en el caso de las Cortes Generales no existe ninguna salvedad, ya que su legislación específica no la recoge.

El tema de la ejecución, se completa con lo preceptuado en la Sección 3ª, Capítulo I, Título II del citado Texto Refundido.

En materia de contabilidad pública, es aplicable el artículo 122 del T.R.L.G.P.:

«El Estado y las Entidades integrantes del sector público estatal quedan sometidos a la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado».

En materia de contratación parece aplicable la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas de acuerdo con el principio de legalidad comentado en párrafos anteriores.

Respecto al tema del *control*, existe una referencia en el artículo 31.1.2º del Reglamento del Congreso, atribuyendo esta función a la Mesa del Congreso, que tiene que presentar ante el Pleno de la Cámara, al final del ejercicio correspondiente, un informe acerca del cumplimiento de su Presupuesto. De esta redacción, se puede deducir que existe una especie de «control interno» propio dentro de las Cortes Generales. Respecto al *control externo* no se hace mención alguna.

El artículo 136.1. de nuestra Constitución califica al Tribunal de Cuentas como «El supremo órgano fiscalizador de las cuentas y gestión económica del Estado, así como del sector público».

Esta fiscalización es eminentemente técnica y consiste en facilitar elementos de juicio técnicos a las Cortes Generales, para en base a ellos ejercer el control político.

De la lectura del artículo 136.1, se infiere que la obligación de rendir cuentas al Tribunal de Cuentas, afecta también a los órganos constitucionales, y por lo tanto parece extenderse a las Cortes Generales. No obstante, la redacción del artículo 31.1.2º, del Reglamento del Congreso puede plantear dudas acerca de este tema, y se puede considerar que el concepto de *control* a que hace referencia el citado artículo 31, es un concepto cerrado, que no admite ninguna especialidad, es decir, cualquier tipo de control.

Por último, señalar que el Presupuesto de la institución del Defensor del Pueblo, al depender de las Cortes Generales, y debido al hecho de que la dotación económica necesaria para el funcionamiento de la institución constituye una partida dentro de los Presupuestos de las Cortes Generales (artículo 37 de la Ley Orgánica 3/81), sigue las mismas vicisitudes que el citado Presupuesto.

5.3. El Tribunal Constitucional

El artículo 165 del Título IX de la Constitución dice: «Una ley orgánica regulará el funcionamiento del Tribunal Constitucional, el estatuto de sus miembros, el procedimiento ante el mismo y las condiciones para el ejercicio de las acciones».

La Ley Orgánica de funcionamiento del Tribunal en su artículo 2º.2 regula la potestad reglamentaria del Tribunal: «El Tribunal Constitucional podrá dictar reglamentos sobre su propio funcionamiento y organización así como sobre el régimen de su personal y servicios, dentro del ámbito de la presente Ley. Estos Reglamentos, que deberán ser aprobados por el Tribunal en Pleno, se publicarán en el «Boletín Oficial del Estado», autorizados por su Presidente».

Respecto a la elaboración de su Presupuesto, y a la determinación de su plantilla, son temas que están regulados en las disposiciones adicionales de la citada Ley Orgánica:

«1ª 1. El Tribunal Constitucional dispondrá inicialmente de dieciseis Letrados y de tres Secretarios de Justicia.

2. El Tribunal una vez instituido, establecerá la plantilla de su personal, que sólo podrá ser modificada a través de la Ley de Presupuestos.

2ª 1. El Tribunal elaborará su presupuesto, que figurará como una sección dentro de los Presupuestos Generales del Estado.

2. El Secretario General, asistido de personal técnico, asumirá la preparación, ejecución y liquidación del presupuesto».

El Reglamento de Funciones del Tribunal en sus artículos 2º, 25 y 39 incide en la regulación de los temas financieros y de personal.

Antes de iniciar el desarrollo de este punto y respecto a éste órgano y a los que quedan por analizar, hay que tratar de responder a una pregunta. ¿cuál es el alcance de la potestad reglamentaria que el ordenamiento jurídico otorga a estos órganos?

Al analizar la normativa de las Cortes Generales en el punto anterior, no se hizo mención a este tema, ya que la facultad reglamentaria que la Constitución otorga a las Cortes Generales no tiene limitación.

Sin embargo, en el resto de órganos, esta materia se regula en la Ley orgánica de desarrollo. Habrá pues que analizar cada Ley orgánica, ver cómo se regula la materia económica-financiera, y si el Reglamento se ajusta a esta regulación o va más allá, circunstancia muy importante sobre todo cuando las normas reglamentarias colisionan con otras normas de materia económica-financiera de rango superior.

En lo que respecta a la *elaboración del Presupuesto*, su Ley Orgánica le concede la facultad de elaborar el mismo, aunque esto choque con lo establecido en el artículo 134.1. de la Constitución que otorga esta facultad al Gobierno. Entendemos que debe prevalecer lo establecido en la Constitución.

Esta conclusión es coherente con lo dispuesto en la misma respecto al trámite presupuestario. Los Cortes Generales están condicionadas en el ejercicio de la facultad legislativa que les corresponde, al no poder modificar el proyecto de Ley presentado por

el Gobierno. cuando ello implique aumento de gastos, dicho esto. no parece correcto que el Gobierno quede vinculado por los «proyectos de Presupuesto de Gastos» de los órganos constitucionales. Lo anterior concuerda con lo establecido en el artículo 54. regla primera del T.R.L.G.P.: «Los Organos constitucionales y los demás órganos del Estado con dotaciones diferenciados en los Presupuestos Generales del Estado, remitirán al Ministerio de Economía y Hacienda, antes del día 1 de mayo de cada año. los correspondientes estados de gastos. debidamente documentados y ajustados a las leyes que sean de aplicación y a las directrices aprobadas por el Gobierno ...».

Respecto a las *modificaciones del Presupuesto inicial*, se hace referencia en el artículo 2º i del Reglamento, aun obviando los comentarios efectuados en párrafos anteriores respecto a la potestad reglamentaria del Tribunal Constitucional. parece que la redacción de este artículo es coherente con lo establecido en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. al que parece someterse.

Hay que indicar, no obstante. que según este mismo artículo, «el Pleno propone». es decir. es necesaria la iniciativa del Propio Tribunal para aquellas modificaciones que no le corresponda aprobar.

La Ley Orgánica hace referencia a la *ejecución y liquidación* del Presupuesto en su disposición final 2º.2. Esto es coherente con lo establecido en el artículo 10 del T.R.L.G.P.:

«Dentro de su respectiva competencia y en los términos establecidos por la presente Ley, son funciones de los Organos constitucionales. los Departamentos ministeriales y los demás órganos del Estado con dotaciones diferenciadas en los Presupuestos Generales del Estado:

- a) Administrar los créditos para gastos de los Presupuestos del Estado y de sus modificaciones.
- b) Contraer obligaciones económicas en nombre o por cuenta del Estado.
- c) Autorizar los gastos que no sean de la incumbencia del Gobierno y elevar a la aprobación de éste los que sean de su competencia.
- d) Proponer el pago de las obligaciones al Ministro de Economía y Hacienda.
- e) Las demás que les confieran las Leyes».

La regulación que del tema de la ordenación del pago hace el artículo 25.14 del Reglamento. no es acorde con lo establecido en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, ya que aquel lo atribuye al Secretario General. El citado Texto Refundido en sus artículos 9 apartado f) y 74.1 atribuye esta competencia al Ministro de Economía y Hacienda, competencia que luego recae bajo la superior autoridad del Ministro en el Director General del Tesoro y Política Financiera, que ejerce las funciones de Ordenador general de pagos del Estado (artículo 75 del T.R.L.G.P.).

Lo expuesto en el párrafo anterior está complementado con lo establecido en el artículo 10.3º del R.D. 324/1986 de 10 de febrero, que habla de la remisión por parte de los Altos Organos Constitucionales de las propuestas de pago a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.

No hay referencia al tema de la *contratación*, por lo que conforme a lo comentado en el punto anterior, es de aplicación la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

Igual comentario se puede realizar respecto del tema de la *contabilidad pública*, y aplicar el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

El tema del *control interno* está regulado en el artículo 39.1. del Reglamento, pero no es acorde con lo establecido en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, respecto a los efectos del reparo.

Respecto al *control externo* por parte del Tribunal de Cuentas, parece claro su sometimiento.

5.4. El Consejo General del Poder Judicial

El artículo 122.2 de la Constitución, dice:

«El Consejo General del Poder Judicial es el órgano de gobierno del mismo. La Ley Orgánica establecerá su estatuto y el régimen de incompatibilidades de los miembros y sus funciones, en particular en materia de nombramientos, ascensos, inspección y régimen disciplinario».

El artículo 107¹¹ de la Ley Orgánica de Funcionamiento del Consejo, en el punto 8, al hablar de las competencias del Consejo General del Poder Judicial dice: «Elaborar, dirigir la ejecución y controlar el cumplimiento del presupuesto del Consejo».

Igualmente el artículo 127 de la citada Ley, en su punto 12, al hablar de la competencia del Pleno del Consejo General del Poder Judicial dice: «Elaborar el Presupuesto del Consejo General del Poder Judicial que se integrará en los Generales del Estado en una Sección independiente».

Vemos que la normativa (artículo 107 y 127) hace referencia a la *elaboración del Presupuesto*, que se integrará en los Generales del Estado en una sección independiente. Como ya se ha comentado anteriormente, esto choca con lo dispuesto en el artículo 134.1 de la Constitución, que otorga esta competencia al Gobierno.

Respecto a las *modificaciones del Presupuesto inicial* ya aprobado, parece ser que su misma normativa, aunque no de forma expresa, artículos 33 y 87 de su Reglamento, prevé la aplicación del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

No se hace referencia al tema de la *ejecución y liquidación del Presupuesto*, por lo que es de aplicación lo establecido en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

¹¹ Este artículo ha sido modificado por los artículos 1 y 11 y la Ley Orgánica 16/1994 de 8 de noviembre. En esta norma se modifican además los siguientes artículos del Título II.- DEL CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL: artículo 131.3 (artículo 4); artículo 145 (artículo 5); artículo 146 apartados 1 y 3 (artículo 5); artículo 108.1 (artículo 9); artículo 109.3 (artículo 9); artículo 127.8 (artículo); artículo 110 (artículo 10); artículo 139 (artículo 10); artículo 127 (artículo 11); y artículo 137 (artículo 14).

Tampoco se hace referencia a la legislación de *contratos* aplicable, ni al régimen de *contabilidad*. Parece pues recomendable aplicar la legislación existente al respecto.

Se establecen límites al *control interno* respecto a los efectos del reparo (artículo 115 de su Reglamento).

Respecto al *control externo*, el artículo 33 de su Reglamento prevé la rendición de cuentas al Tribunal de Cuentas.

Llegados a este punto, F.F. Segado¹² hace este comentario:

«Se ha suscitado la cuestión de si las atribuciones del Consejo General podrían extenderse a la gestión de los medios materiales y de la dotación presupuestaria del Poder Judicial, algo reivindicado en ciertos momentos por el propio Consejo. Como bien dice al respecto Díez-Picazo, la imposibilidad de encomendar al Consejo esta administración económica deriva, no tanto de que no incida directamente en el gobierno del Poder Judicial, cuanto de que una gestión presupuestaria de esa envergadura conlleva auténticas decisiones políticas, las cuales, en una forma de gobierno parlamentaria, no pueden ser adoptadas por órganos políticamente irresponsables».

5.5. Tribunal de Cuentas

Viene regulado en el artículo 136 de nuestra Constitución:

«Punto 1. El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público.

Punto 4. Una Ley orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de cuentas».

La Ley Orgánica del Tribunal, en su artículo 6º, hace referencia al Presupuesto del Tribunal:

«El Tribunal de Cuentas elaborará su propio presupuesto, que se integrará en los Generales del Estado, en una Sección independiente y será aprobado por las Cortes Generales».

Su Ley orgánica remite a una ley de funcionamiento en materias de organización y personal, pero no en materias económico-financieras.

Se observa que este artículo 6º hace referencia a la *elaboración de su propio Presupuesto* y su integración en los Presupuestos Generales del Estado. Como se ha comentado en puntos anteriores esto se contradice con lo establecido en el artículo 134.1. de nuestra Constitución.

En materia de *modificaciones presupuestarias* sólo se hace referencia a las transferencias de crédito (artículo 3h de la Ley de funcionamiento), aunque en materia de eje-

¹² *Obra cit.*, pág. 800.

cución del Presupuesto establece la sujeción al Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria y a la legislación de contratos y patrimonio del Estado.

No se establecen normas respecto al *control interno* ni respecto al *control externo*.

5.6. Consejo de Estado

El artículo 107 del Título IV de nuestra Constitución dice:

«El Consejo de Estado es el supremo órgano consultivo del Gobierno. Una Ley Orgánica regulará su composición y competencias».

La disposición adicional séptima de la Ley 6/1997, de 14 de abril de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado dice que «El Consejo de Estado se regirá por su legislación específica».

Su potestad reglamentaria es amplia y queda regulada en la disposición final tercera de su Ley Orgánica.

Los artículos 25.2. y 26 de la misma, le otorgan la *facultad de elaborar el Presupuesto* y la facultad de establecer la estructura presupuestaria de acuerdo con las normas aplicables al sector público. Cabe aquí el mismo comentario que en el punto anterior. Hay que añadir además que esta redacción no es coherente con lo establecido en el artículo 134 y 135 de su Reglamento, que hace referencia al anteproyecto de estado de gastos, y en el artículo 136 que remite al Título II del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, otorgando al Presidente en materia de Presupuestos las mismas competencias que los titulares de departamentos ministeriales. En este sentido, podría entenderse que, haciendo una lectura conjunta de ambas normas, el Consejo de Estado se sujeta a lo regulado para el conjunto de los departamentos ministeriales.

Respecto al tema de *modificaciones, ejecución y liquidación del Presupuesto*, hay que remitirse a lo comentado en el punto anterior, es decir sujeción al Texto Refundido. Esto guarda coherencia con lo contemplado en el artículo 25.3. de su Ley Orgánica.

En materia de *contratación y contabilidad*, no hay referencias.

En materia de *control interno*, se remite a lo contemplado en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (artículo 134 de su Reglamento).

Respecto al *control externo*, aunque no existen referencias, siendo coherente con lo comentado en puntos anteriores, estaría sometido al Control del Tribunal de Cuentas.

6. CONCLUSIONES

Como introducción, hay que señalar, y es un matiz importante a la hora de elaborar las normas, que, como se pone de manifiesto al principio de este artículo, no todos los órganos que se analizan son órganos constitucionales, circunstancia que por otra parte no se tiene en cuenta en el desarrollo normativo de los mismos.

De la lectura de los puntos anteriores, se puede extraer una *primera conclusión*, y es la falta de homogeneidad en materia económico-financiera de las normas que regulan los órganos objeto de estudio.

Una *segunda conclusión*, es que muchos Reglamentos de desarrollo entran a regular materias no contempladas en la Ley orgánica que desarrollan, lo que es problemático sobre todo cuando chocan con otras normas que regulan materias económico-financieras y son de rango superior.

La *tercera conclusión*, derivada de lo comentado a lo largo de este artículo, es que sólo existen dos órganos con auténtica autonomía financiera: la Corona y las Cortes Generales.

La Corona goza de una *autonomía financiera limitada* al uso de los fondos que por lo establecido en la Constitución hay que asignarle.

Las Cortes gozan de una *autonomía financiera plena*, aunque con algunas lagunas en su normativa, como se verá en los comentarios de los párrafos siguientes. Estas lagunas normativas, se cubren en algunos casos atendiendo al principio de legalidad que regula el artículo 9.1. de nuestra Constitución, como es el caso de la aplicación de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, y, en otros, atendiendo al ámbito de aplicación de la norma, como es el caso del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

En los párrafos que siguen a continuación, se va a dar una visión general de la problemática que nos ocupa, en función de las diferentes fases del ciclo económico-financiero.

En lo que concierne a la *elaboración del Presupuesto*, todas las normativas analizadas otorgan esta competencia al órgano en cuestión, y salvo lo concerniente a las Cortes Generales, que está contemplado en el artículo 72.1. de nuestra Constitución, prevalece lo establecido en el artículo 134.1 de la misma, es decir, el Presupuesto lo elabora el Gobierno, y las Cortes lo aprueban. Por lo tanto es aplicable el mismo régimen jurídico presupuestario que a los departamentos ministeriales.

En este punto cabe hacer algunas matizaciones en la regulación del Consejo de Estado, que en su Reglamento, a diferencia de su Ley orgánica, hace referencia a la remisión del anteproyecto del estado de gastos al Ministerio de Economía y Hacienda, que es el procedimiento que marca el artículo 54 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

Luis Fernando Crespo Montes¹³ va más allá, y dice: «..... y es aquí donde cobra sentido al requerimiento del Consejo General del Poder Judicial. Porque, en definitiva, de lo que se trata es de enviar al Gobierno el correspondiente presupuesto y que éste lo incorpore **sin modificación alguna**, al proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado».

Independientemente de que el Presupuesto lo elabore el Gobierno, y de las prerrogativas constitucionales que tiene en esta materia, tampoco es admisible constitucionalmente, que por vía presupuestaria se presione tanto a estos órganos que les resulte imposible ejercer las funciones que constitucionalmente tienen establecidas.

¹³ CRESPO MONTES, L. F.: «La Administración de la Administración de Justicia: de la teoría a la práctica», pág. 89. Boletín de Información, núm. 1674, 1993. Ministerio de Justicia.

Respecto a las *modificaciones al Presupuesto inicial*, la normativa de las Cortes Generales no hace referencia al tema, aunque cabe pensar que si tienen atribuida la facultad de elaborar su Presupuesto, y aprobarlo, también deben tener la facultad de aprobar las modificaciones relativas al mismo. No obstante, como ya se ha comentado, en la práctica siguen el mismo procedimiento que un departamento ministerial.

La normativa del resto de los órganos, sujeta este tema a lo establecido en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, salvo el Tribunal de Cuentas, en el que esta casuística sólo está parcialmente contemplada.

En cuanto a la *ejecución del Presupuesto* la regla general es que se sigue el marco establecido en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. Hay dos excepciones, recogidas en la normativa que regula la institución del Defensor del Pueblo, y en la relativa al Tribunal Constitucional, que no atribuyen la ordenación del pago al Ministerio de Economía y Hacienda, sino que recae en ellos mismos.

Con respecto al tema de las *modificaciones presupuestarias*, hay referencias al T.R.L.G.P. en la normativa del Tribunal Constitucional, Consejo General del Poder Judicial y Consejo de Estado, se trata de forma parcial en la regulación del Tribunal de Cuentas, y no existe referencia alguna en el caso de las Cortes Generales, aunque en este último caso, como ya se ha comentado, sería lógico que se aprobasen sus correspondientes modificaciones presupuestarias. No obstante lo comentado hasta aquí, en la práctica se sigue, en general, el procedimiento establecido en el T.R.L.G.P., recogiendo estas modificaciones en las aplicaciones informáticas SIEMPRE y SIC-2, la primera en lo que se refiere a las modificaciones presupuestarias propiamente dichas, y la segunda en lo que respecta a la contabilización de las mismas.

En materia de *contratación*, salvo el caso del Tribunal de Cuentas, sujeto a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, no hay referencias, por lo que basándose en el principio de legalidad que establece nuestra Constitución, podemos entender aplicable la ley citada al resto de órganos.

En materia de *contabilidad*, la ausencia de referencias es generalizada, pero aquí sí se encuentra un punto de conexión con el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, que vincula a todo el sector público estatal.

Respecto al *control interno* Augusto Gutiérrez Robles¹⁴, opina: «No puede realizarse por la Intervención General de la Administración del Estado, toda vez que las atribuciones se extienden, según lo preceptuado en el artículo 16 del T.R.L.G.P., a la Administración del Estado y a sus organismos autónomos. Y los Organos Constitucionales no son Administración».

La normativa de estos órganos respecto a este tema es muy variada, con la siguiente casuística:

- a) La regulación particular que se hace en las Cortes Generales, al crear una especie de control interno propio, regulado en el artículo 31.1.2º del Reglamento del Congreso.

¹⁴ Art. cit., pág. 97.

- b) Una regulación que difiere de la establecida en el T.R.L.G.P., al regular el tema del reparo por parte del Interventor, que es el caso del Consejo General del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional.
- c) Una regulación acorde con lo establecido en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, que es el caso del Consejo de Estado.
- d) Una ausencia total de regulación, que es el caso del Tribunal de Cuentas.

Vemos pues que, en esta materia, la regulación no es homogénea, y que una posibilidad es que se organizase como una institución propia, independiente de la Administración, aunque con unas directrices comunes.

En lo que concierne al *control externo*, la redacción del artículo 136.1 de la Constitución es muy clara: «El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público». Es decir todos los órganos que se han analizado, constitucionales o no, están sometidos al Control del Tribunal.

La regla general del párrafo anterior, puede verse excepcionada por lo dispuesto en el artículo 31.1.2º del Reglamento del Congreso, que establece, entre otras cosas, la presentación ante el Pleno de la Cámara, al final de ejercicio, de un informe acerca del cumplimiento del Presupuesto. Como ya se ha comentado en los párrafos anteriores esta redacción puede ser entendida en un sentido amplio, abarcando cualquier tipo de control.

El resto de la normativa de los órganos analizados, no hace referencia a este tipo de control, salvo la relativa al Consejo General del Poder Judicial, que se somete expresamente al control del Tribunal de Cuentas.

Ya el principio de este punto se expusieron las principales conclusiones de este trabajo, cabría añadir además las siguientes:

- 1.ª) Habría que tener en cuenta, a la hora de dictar normas en materia económico-financiera, la casuística jurídica de los órganos que se han analizado.
- 2.ª) Sería conveniente mejorar y completar la normativa que regula estos órganos.

Como comentario final, hay que señalar que el propósito de este artículo ha sido analizar los libros, los artículos, y la normativa que estudian, en un caso, y regulan, en otro, los órganos objeto de este trabajo, poniendo de manifiesto ciertas opiniones, lagunas e incongruencias, cuyo estudio y solución pueden mejorar el funcionamiento de los citados órganos.

Fruto de este análisis ha sido delimitar en primer lugar cuáles son los órganos constitucionales en nuestro ordenamiento jurídico. Para responder a esta pregunta se han contrastado diferentes textos legales y opiniones de juristas, llegando a una clasificación que parece es la de mayor aceptación. En segundo lugar, se han analizado, en los puntos más importantes, los aspectos económico-financieros de los órganos objeto de estudio, con las conclusiones expuestas en los párrafos anteriores, conclusiones que sólo pretenden clarificar ciertos aspectos de gran complejidad, dada la naturaleza de los órganos que se analizan, y en ningún caso realizar afirmaciones tajantes sobre cuestiones que en muchos casos son susceptibles de diversas interpretaciones.

ANEXO I. LEGISLACIÓN

1 GENERAL

- Constitución Española de 27 de diciembre de 1978, modificada (artículo 13.2) por la Reforma de 27 de agosto de 1992 de la Jefatura del Estado.
- Real Decreto-Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.
- Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas.
- Real Decreto 324/1986, de 10 de febrero (Economía y Hacienda), por el que se implanta en la Administración del Estado un nuevo sistema de información contable, y se reestructura la función de la ordenación de pagos.
- Ley 11/1996, de 27 de diciembre, de Medidas de disciplina presupuestaria (artículo 1).
- Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- Ley 6/1997, de 14 de abril de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (disposición adicional séptima).
- Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social (artículo 69).
- Ley 50/1998, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social (artículo 52)
- Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999.

2. CORTES GENERALES

- Resolución de la Presidencia del Congreso de Diputados de 24 de febrero de 1982 que dispone la publicación del Reglamento del Congreso de los Diputados aprobado por el Pleno el 10 de febrero de 1982. Modificado por Reformas de 23 de septiembre de 1993, 16 de junio de 1994, y 26 de septiembre de 1996.
- Texto Refundido del Reglamento del Senado de 3 de mayo de 1994, modificado por la Reforma del 24 de octubre de 1995 de la Presidencia del Senado.
- Estatuto del Personal de 26 de junio de 1989, aprobado por las Mesas del Congreso y el Senado, modificado por Resolución de 21 de diciembre de 1996 de las Mesas del Congreso de Diputados y del Senado, y por Acuerdo de 17 de julio de 1997 de las citadas Mesas.

*** DEFENSOR DEL PUEBLO**

- Ley Orgánica 3/81 de 6 de abril, modificada por Ley Orgánica 2/92 de 5 de marzo.

- Reglamento de organización y funcionamiento de 6 de abril de 1983, modificado por Resolución de las mesas del Congreso de los Diputados y del Senado de 21 de abril de 1992.

3. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- Ley Orgánica 2/1979 de 3 de octubre, modificada por las leyes orgánicas 8/1984 de 26 de diciembre; 4/1985 de 7 de junio; y 6/1988 de 9 de junio.
- Acuerdo de 5 de julio de 1990 que establece el Reglamento de Organización y Personal, modificado por el Acuerdo del Tribunal Constitucional de 5 de octubre de 1994.

4. CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

- Ley Orgánica 6/85 de 1 de julio, modificada por la Ley orgánica 16/1994 de 8 de noviembre, y por la ley orgánica 5/1997, de 4 de diciembre.
- Acuerdo de 22 de abril de 1986, del Consejo General del Poder Judicial, que aprueba el Reglamento de Organización y Funcionamiento, modificado por el Acuerdo de 28 de enero de 1987, del Consejo General del Poder Judicial (artículo 120).

5. TRIBUNAL DE CUENTAS

- Ley Orgánica 2/1982 de 12 de mayo.
- Ley de funcionamiento 7/1988 de 5 de abril, modificada por la Ley 22/1993 de 29 de diciembre y la Ley 31/1991 de 30 de diciembre.

6. CONSEJO DE ESTADO

- Ley Orgánica 3/1980 de 22 de abril, modificada por la Ley Orgánica 13/1983 de 26 de noviembre.
- Real Decreto 1674/80 de 18 de julio de 1980, que establece el Reglamento orgánico, modificado por Real Decreto 1405/1990 de 16 de noviembre.

BIBLIOGRAFÍA

- ANGELICI, M.: *La Giustizia Costituzionale*, I, Milano, 1974
FERNÁNDEZ SEGADO, FRANCISCO: El sistema constitucional español, Dykinson, 1992.
JELLINEK, G.: *Allgemeine Staatslehre*, Kronberg/Taunus, 1976.
— *Sistem der Subjektiven Öffentlichen Rechte*, Tübingen, 1919.

- *Teoría general del Estado*, Albatros, Buenos Aires, 1973.
- «IX Jornadas de control financiero celebradas en Madrid del 22 al 24 de abril de 1986», Ministerio de Economía y Hacienda. Intervención General de la Administración del Estado.
- MINISTERIO DE JUSTICIA: *Boletín de información*, n.º 1674.
- MORTATI, C.: *Istituzioni di Diritto Pubblico*, CEDAM Padova, 1973.
- Revista Española de Derecho Constitucional*, vol. 1. Número 1. Enero-abril 1981.
- ROMANO SANTI: *Principii di Diritto Costituzionale Generale*, Milano, 1946.
- SANDULLI: «Sulla posizione della Corte Costituzionale nel sistema degli organi supremi dello Stato», *Rivista trimestrale di Diritto Pubblico*, 1960.
- STERN, K.: *Sas Staatsrecht der Bundesrepublik Deutsch Land*, tomo II, Munich, 1980.
- TRIBUNAL DE CUENTAS: Luis María Cazorla Prieto: «Relaciones del Tribunal de Cuentas con las Cortes Generales», *Crónica 1981*, primer volumen, II encuentros del Tribunal.

LOS INTERESES DE DEMORA EN LA LEY DE EXPROPIACIÓN FORZOSA

MARIO GARCÉS SANAGUSTÍN

Interventor y Auditor del Estado.

Auditor Nacional-Director de Equipos de la Oficina Nacional de Auditoría

INDICE: 1. CONSIDERACIONES GENERALES. 2. IMPLICACIONES ECONÓMICAS, PRESUPUESTARIAS Y CONTABLES. 3. CARACTERÍSTICAS COMUNES DE LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA LA LIQUIDACIÓN DE INTERESES DE DEMORA. 3.1. Naturaleza de los intereses de demora. 3.2. Sujetos obligados al pago de los intereses. 3.3. Tipo de interés aplicable. 3.4. Elementos que integran la base para la liquidación de intereses. 3.5. Prescripción de la deuda por intereses. 4. DETERMINACIÓN DEL PERÍODO DE CÓMPUTO DE INTERESES DE DEMORA. 4.1. Determinación de la fecha final para el cómputo de intereses. 4.2. Determinación de la fecha inicial para el cómputo de intereses. 5. PROCEDENCIA DE LOS INTERESES SOBRE INTERESES. ÍNDICE CRONOLÓGICO DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO ANALIZADAS. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. CONSIDERACIONES GENERALES

El instituto expropiatorio representa una excepción reglada al principio de la inviolabilidad de la propiedad privada, en orden a satisfacer intereses generales sobre situaciones patrimoniales particulares. La inmisión administrativa en la propiedad de los expropiados ha exigido una constitucionalización del principio de excepcionalidad sobre el derecho fundamental de propiedad que aparece configurado en el artículo 33.3 de la Constitución española: *Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las Leyes.*

La formulación constitucional de esta figura jurídica aborda únicamente tres aspectos genéricos de la expropiación forzosa, mientras que otros ordenamientos positivos en Derecho comparado vertebran esta institución al máximo nivel constitucional con una mayor prolijidad. Sin embargo, la redacción del precepto en nuestro ordenamiento define de manera expresa los contornos de la figura y constituye la fuente enunciativa de todos los principios rectores que naturalizan la potestad expropiatoria. Por lo demás,

la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954 y su Reglamento ejecutivo aprobado por Decreto de 26 de abril de 1957, si bien son normas preconstitucionales, contienen en esencia los postulados de la expropiación forzosa tal como se entienden por nuestra Ley fundamental.

Al socaire de la redacción del artículo 33.3 de la Constitución española, la función administrativa de la expropiación forzosa ha de contener indefectiblemente tres condiciones materiales:

- i) La concurrencia de una causa justa para la expropiación o «causa expropriandi».
- ii) La satisfacción de la indemnización al perjudicado por la privación del bien o derecho, con la denominación tradicional en nuestro Derecho de justiprecio (just compensation en Estados Unidos o Junktim-klausel en Alemania).
- iii) La sujeción al principio de legalidad del procedimiento expropiatorio, para hurtar al gestor administrativo de prácticas expoliatorias y vías de hecho.

La regulación jurídica de la expropiación forzosa en nuestro ordenamiento positivo ha ahondado en la necesidad de dotar al particular de una batería reglada de garantías, que actúan «ope legis» en unos supuestos y en otros casos previo ejercicio de la acción administrativa por parte del expropiado, tendentes a que exista una paridad patrimonial entre la dejación coactiva de la propiedad que experimenta el particular y la justa contraprestación a satisfacer por el titular de la potestad expropiatoria o el beneficiario de la traslación dominical del bien o derecho. En efecto, el legislador ha impulsado un conjunto de medidas autocorrectoras para lograr que se produzca una restitución del patrimonio afectado, sin que se alcancen quebrantos en las economías particulares lo que generaría una iniquidad sustancial ajena a los principios inspiradores de la expropiación forzosa, y que en su conjunto se cifran en tres técnicas:

- i La formulación del principio de preferencia en la tramitación de los expedientes de expropiación forzosa, «ex» artículo 126.4 de la Ley de Expropiación Forzosa.
- ii La técnica jurídica de la retasación por transcurso del plazo de dos años desde la fijación del justiprecio sin que se haya hecho efectivo (artículo 58 de la Ley de Expropiación Forzosa).
- iii) La liquidación automática de intereses, con referencias normativas tanto en el procedimiento ordinario (arts. 56 y 57 de la Ley de Expropiación Forzosa) como en el procedimiento de urgencia (art. 52.8 de la Ley de Expropiación Forzosa).

Desde el punto de vista de la práctica administrativa, el procedimiento de expropiación forzosa ha evidenciado graves desfases temporales que han supuesto la aplicación inmediata de estas medidas correctoras. Estas disfunciones han sido categorizadas por García de Enterría en tres supuestos:

- i) Separación temporal entre la iniciación del expediente expropiatorio y el momento de la fijación del justiprecio (art. 56 de la Ley de Expropiación Forzosa).
- ii) Separación temporal entre la privación expropiatoria y la fijación del justiprecio (art. 52.8 de la Ley de Expropiación Forzosa).
- iii) Separación temporal entre la fijación del justiprecio y su pago efectivo (art. 57 de la Ley de Expropiación Forzosa).

El efecto inducido de este comportamiento administrativo ha sido la generación de un coste adicional «ex post» sobre el importe originario en que se cuantificó la expropiación, cuya estimación desborda las previsiones del legislador presupuestario y del gestor administrativo, con unos problemas añadidos que se exponen en el apartado siguiente.

2. IMPLICACIONES ECONÓMICAS, PRESUPUESTARIAS Y CONTABLES

En otro orden de cuestiones, el reconocimiento práctico de estos desfases y de la consiguiente liquidación de intereses moratorios produce problemas técnicos en tres ámbitos diferentes:

- i) En el ámbito económico.
- iii) En el ámbito presupuestario y contable.
- iii) En el ámbito de ejecución del gasto.

i) Por un lado, el retraso en la fijación o el pago de la indemnización expropiatoria representa una traslación forzosa de las condiciones de financiación de las obras públicas a los expropiados, que se constituyen en prestamistas de un empréstito forzoso al interés legal del dinero. Esta financiación atípica de las inversiones reales del sector público es consecuencia directa de las indisponibilidades presupuestarias de los Centros inversores en infraestructuras cuya previsión de costes por expropiaciones no representa el coste previsible de las mismas.

En este supuesto, el diferencial entre el interés legal del dinero y el envilecimiento del valor real de algunas propiedades constituye una carga onerosa sobre el particular, que a la privación de un elemento físico de su patrimonio puede seguir un coste financiero porque la inflación endémica de algunos valores inmobiliarios supera con diferencia el rédito legal de referencia.

ii) Desde una óptica de disciplina presupuestaria y contable, los aspectos más relevantes que inciden en este apartado son los siguientes:

- a) La nueva redacción del artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa y sus problemas de aplicación práctica.

- b) La nueva redacción del artículo 63.2 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria
- c) La previsión del importe de los intereses de demora.

a) Para paliar costes añadidos a las indemnizaciones patrimoniales que dimanar de las expropiaciones, el legislador introduce por Ley 11/1996, de 27 de diciembre, de Medidas de Disciplina Presupuestaria, una nueva redacción al artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa para el procedimiento de urgencia, que con la desnaturalización de la figura, se ha constituido en el procedimiento general de expropiación para obras públicas. A tenor de dicho precepto, *excepcionalmente, y mediante Acuerdo de Consejo de Ministros, podrá declararse urgente la ocupación de bienes afectados por la expropiación a que dé lugar la realización de una obra o finalidad determinada. En el expediente que se eleve a Consejo de Ministros deberá figurar, necesariamente, la oportuna retención de crédito, con cargo al ejercicio en que se prevea la conclusión del expediente expropiatorio y la realización efectiva del pago, por el importe al que ascendería el justiprecio calculado en virtud de las reglas previstas para su determinación en esta Ley.*

No obstante, esta previsión normativa adolece de salvedades técnicas y prácticas que dificultan la realización práctica de esta medida:

— Por un lado, el legislador únicamente ha considerado la exigencia de retención de crédito para el supuesto de declaración de urgencia por Consejo de Ministros, lo que excluiría del ámbito objetivo de aplicación de la norma los procedimientos ordinarios y las declaraciones legislativas de urgencia. Respecto a estas últimas, el análisis de la expropiación en nuestro país evidencia la proliferación de normas genéricas sectoriales que habilitan para la utilización de este procedimiento, habiéndose convertido en el más extendido a pesar de las críticas de los administrativos sobre los abusos del sistema.

Este hecho ha provocado una interpretación extensiva de la norma por algunos Centros gestores del gasto público, frente a otros que efectúan una interpretación literal del precepto.

— De otra parte, existen problemas de orden práctico tanto para la determinación del «quantum» de la obligación principal como para la previsión cierta del ejercicio presupuestario en que va a ser satisfecho el justiprecio.

En efecto, el retraso endémico de la Administración expropiante en la gestión de un expediente expropiatorio, muy diferente al espíritu idealista que inspiró la Ley de Expropiación Forzosa, cuya Exposición de Motivos recoge un desglose cronológico del procedimiento, sin precedentes en nuestro ordenamiento jurídico, impide establecer con exactitud el ejercicio en que se prevé que se hará efectivo el pago. Adicionalmente, pueden concurrir incidentes administrativos ajustados a las garantías jurídicas que asisten al expropiado para recurrir a otras instancias administrativas (Jurados Provinciales de Expropiación Forzosa) o jurisdiccionales (Tribunales Superiores de Justicia/ Tribunal Supremo) que amplíen el período reglado de tramitación de expedientes, sin que sea posible determinar previamente esta coyuntura ni el efecto temporal subsiguiente, salvo que se utilicen criterios estadísticos de desviación de expedientes históricos.

Problema capital es la determinación del justiprecio, que frecuentemente toma como valor de partida la valoración consignada en el Anejo de Expropiaciones de los proyectos de obra o en el presupuesto estimado para conocimiento de la Administración. Estos valores suelen ajustarse al momento en que se redacta el proyecto de obra, siendo que concurren desfases temporales entre la preparación técnica del proyecto y la aprobación técnica y definitiva del mismo, lo que desvirtúa los valores de referencia. En lógica, este fenómeno, entre otros propios de la redacción del proyecto de obra, lleva aparejado que exista insuficiencia de crédito para hacer efectivo el pago por expropiaciones, lo que genera la apertura de expedientes de modificación de crédito (créditos extraordinarios, suplementos de crédito, incorporaciones de crédito e imputaciones de crédito del artículo 63.2 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria). El efecto inmediato es la dilación en el pago de la obligación principal y, por ende, el devengo automático de intereses de demora para la Administración expropiante.

Sin embargo, aunque se diera una respuesta satisfactoria a la previsión del artículo 52 de la Ley de Expropiación Forzosa, el importe de la retención se giraría siempre de manera exclusiva sobre el justiprecio y no sobre los intereses de demora que se irrogan de los expedientes expropiatorios, lo que conllevaría un problema adicional de dotación de crédito para el abono de intereses.

b) La nueva redacción del artículo 63.2 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, que estatuye un procedimiento singular para la imputación a ejercicio presupuestario corriente de obligaciones generadas otros ejercicios ha privado al gestor del presupuesto de gastos de la libertad de imputación presupuestaria de que gozaba con anterioridad a la reforma legislativa. Esta circunstancia motiva una ampliación del plazo de habilitación de crédito, ya que en la tramitación del expediente se hace necesaria la intervención consuntiva de la Dirección General de Presupuestos para la autorización de la modificación.

Simultáneamente, desde la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado para 1998 y 1999, se ha introducido conceptos presupuestarios novedoso que constituyen una contraexcepción a la regla de imputación del artículo 63 y que invierten la regla general de anualidad presupuestaria introducida por el legislador para el ejercicio de 1997. Así, tanto para el Ministerio de Fomento como para el Ministerio de Medio Ambiente se han introducido partidas presupuestarias codificadas específicamente para hacer frente a obligaciones nacidas con anterioridad a 1997 en los Programas presupuestarios 513D (conceptos 609 y 619) y 513E (concepto 619) para el primero de los Ministerios citados.

c) A la omisión legislativa de la previsión de retención de crédito para el abono de intereses, se ha de añadir la imposibilidad real de conocer el importe definitivo de los intereses y el ejercicio en que se van a hacer efectivos.

En primer lugar, se ha de partir del principio de que la obligación económica nace en el momento en que se concitan las condiciones objetivas para que la obligación sea exigible, esto es, desde el momento en que concurren los supuestos de hecho de los ar-

tículos 52.8, 56 y 57 de la Ley de Expropiación Forzosa, sin que sea preciso una «interpellatio» por parte del particular afectado.

Sin embargo, y a efectos de imputación de la obligación económica, en los supuestos contemplados en los artículos 57 y 52.8 de la Ley de Expropiación Forzosa, la obligación es exigible desde el momento del pago del justiprecio, fecha que cierra el período de cómputo de los intereses de demora.

En puridad, y sobre la base de lo explicitado en este apartado, el centro responsable de la presupuestación del gasto desconoce el montante cierto del crédito necesario para atender los intereses de demora de obligaciones que en muchos casos recaen sobre bases indeterminadas (art. 56 de la Ley de Expropiación Forzosa). lo que hace inviable aún en un modelo presupuestario-contable basado en el principio del devengo la consignación de la deuda devengada y no satisfecha. Así, y con el objeto de clasificar las deudas que provienen de expedientes expropiatorios por razón de intereses de demora, cabe distinguir tres situaciones:

- La deuda por intereses de obligaciones principales de justiprecios ya satisfechos, en cuyo caso se conoce la base de cálculo (*certum quantum*) y el período de liquidación (*certum tempus*).
- La deuda por intereses de justiprecios no satisfechos pero ya determinados por convenio amistoso o a instancia administrativa o jurisdiccional, supuesto en el cual se conoce la base de cálculo (*certum quantum*), pero se desconoce el período de liquidación (*incertum tempus*).
- La deuda por intereses de justiprecios no satisfechos e indeterminados, que es deuda devengada por concitarse las condiciones temporales de exigibilidad de la Ley de Expropiación Forzosa, pero de la cual se desconoce tanto la base de cálculo (*incertum quantum*) como el período de cómputo (*incertum tempus*).

iii) respecto al procedimiento administrativo de gestión del gasto y pago de las obligaciones nacidas por intereses de demora, ni la Ley de Expropiación Forzosa ni su Reglamento de desarrollo contiene normas de procedibilidad para la liquidación y el abono de intereses, concentrándose en las condiciones materiales, y con las lagunas legales que se explicitarán en este estudio.

Respecto al nacimiento de la obligación económica, son deberes administrativos de naturaleza económica que nacen por ministerio de la ley, lo que exige su tramitación de oficio como ha reiterado el Tribunal Supremo en jurisprudencia constante al afirmar que *«los intereses a que se refiere se derivan «ope legis» de toda condena a pago de cantidad líquida y su reconocimiento, aún sin petición expresa, no significa incongruencia con las pretensiones de las partes.»* (Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de abril de 1993 y 14 de mayo de 1996).

El problema de la operatoria para hacer efectivo el pago es que se ha aplicado con carácter general en la Administración del Estado el procedimiento de pago a través de fondos librados a justificar, conforme al modelo instaurado por el artículo 48 de la Ley de Expropiación Forzosa y el artículo 48 y siguientes del Reglamento de desarrollo, que

sin excepciones hasta 1989 imponía la obligación de pago en la sede del municipio donde radiquen físicamente los inmuebles expropiados.

Sin embargo, y a partir de la reforma del artículo 68 que introduce la alternativa del pago a través de transferencia, se despejan incertidumbres sobre las modalidades para hacer efectivo el pago, lo que contribuye a dotar de mayor agilidad los expedientes para el pago de intereses de demora.

3. CARACTERÍSTICAS COMUNES DE LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA LA LIQUIDACIÓN DE INTERESES DE DEMORA

Con carácter previo a abordar los problemas singulares que se detectan en cada modalidad singular de devengo de intereses tasados en la Ley de Expropiación Forzosa, se han de examinar aspectos comunes que tienen incidencia en cualesquiera de las normas citadas, a saber:

- i) Naturaleza de los intereses de demora
- ii) Sujetos obligados al pago de los intereses
- iii) Tipo de interés aplicable
- iv) Elementos que integran la base para la liquidación de intereses
- v) Prescripción de la deuda por intereses

3.1. Naturaleza de los intereses de demora

La ordenación jurídica de los intereses de demora en la Ley de Expropiación Forzosa participa de las siguientes características:

- a) Exigencia generalizada en todos los supuestos de falta de fijación del justiprecio o de falta de abono del justiprecio fijado

Los artículos 56 y 57 constituyen sendos imperativos legales para el abono automático, sin previa intimación por el administrado, de los intereses por la fijación extemporánea de justiprecio y por el abono en mora del justiprecio respectivamente en el procedimiento ordinario de expropiación. Adicionalmente, el artículo 52.8 registra los mismos parámetros para la determinación de la naturaleza jurídica de los intereses de demora en expedientes expropiatorios tramitados por el procedimiento de urgencia.

En particular, el artículo 56 reconoce que *cuando hayan transcurrido seis meses desde la iniciación legal del expediente expropiatorio sin haberse determinado por resolución definitiva el justo precio de las cosas o derechos, la Administración expropiante, culpable de la demora estará obligada a abonar al expropiado una indemnización que consistirá en el interés legal del justo precio hasta el momento en que se haya*

determinado que se liquidará con efectos retroactivos, una vez que el justiprecio haya sido efectuado.

La inserción de este mandato normativo constituye una regla excepcional al principio tradicional en nuestro Derecho de «in iliquidis non fit mora», ya que cuando se cumple la condición temporal del transcurso de seis meses, la Administración no ha fijado todavía el justiprecio, de tal suerte que no existe base económica para la aplicación del tipo de interés ni fecha «ad quem» para determinar el período de cómputo.

La propia norma reconoce que la liquidación se produce con efectos retroactivos, constituyendo una penalización automática sin existencia de previa obligación económica, que surge, en esencia, en el momento de la determinación del justiprecio. En consecuencia, el Tribunal Supremo no ha hecho más que refutar este pronunciamiento legal al fallar que *procede el cálculo de interese de demora en todos los supuestos de falta de fijación de justiprecio* (Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 1980).

Los intereses de demora del artículo 56 de la Ley de Expropiación Forzosa se configuran como una indemnización a favor del expropiado, derivada del retraso por un período superior a seis meses en la determinación del valor de los bienes y derechos, siempre y cuando el retraso sea imputable a la Administración y no resulte de la obstrucción, inoperancia o inactividad del expropiado (Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 1993).

Por su parte, el artículo 57 de la Ley de Expropiación Forzosa contiene una norma sobre abono de intereses de demora por ministerio de ley, en línea con las regulaciones especiales de liquidación de intereses del Derecho administrativo especial, a cuyo tenor *la cantidad que se fije definitivamente como justo precio devengará el interés legal correspondiente a favor del expropiado hasta que se proceda a su pago y desde el momento en que hayan transcurrido los seis meses a que se refiere el artículo 48.*

A diferencia del anterior devengo de intereses de demora tipificados en el artículo 56 de la Ley de Expropiación Forzosa, los intereses de demora del artículo 57 no tienen naturaleza indemnizatoria, sino que cumplen la función del resarcimiento a favor del interesado por la indisponibilidad de su parte de montante económico que el justiprecio representa, esto es, representa el concepto de interés en sentido estricto (Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 1993).

Ambos preceptos constituyen excepciones a la regla general de «interpellatio» del particular regulada en el artículo 45 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, y al plazo de la norma genérica citada para las deudas de Derecho Público de tres meses de mora, del mismo modo que el artículo 100.2 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas sitúa el plazo de devengo automático de intereses moratorios en dos meses —plazo notablemente inferior al fijado por el legislador en materia de expropiación forzosa y que, sin embargo, constituye un supuesto de mora por indebida ejecución del procedimiento especial de aprobación del gasto y pago—, aplicando un interés especial, consistente en el interés legal del dinero más un 1,5%.

Finalmente, el artículo 52, en su párrafo octavo en sede de procedimiento de urgencia proclama que *en todo caso, sobre el justiprecio acordado definitivamente para los bienes objeto de este artículo, se girará la indemnización establecida en el artículo 56 de esta Ley con la especialidad de que será fecha inicial para el cómputo correspondiente la siguiente a aquella en que se hubiera producido la ocupación de que se trata.*

- b) Innecesariedad de declaración administrativa o jurisdiccional para la exigibilidad de la obligación por intereses de demora

La doctrina asentada por el Tribunal Supremo en esta materia reconoce que *la obligación legal de satisfacer intereses por la demora en la tramitación y pago del justiprecio existe con independencia de que así se hubiese o no declarado por los acuerdos del Jurado Provincial de Expropiación Forzosa o por las sentencias que los hubiesen revisado, de manera que, aun sin un pronunciamiento administrativo ni jurisdiccional expreso que imponga su pago, dicha obligación legal es exigible, al igual que el pago del justiprecio, en ejecución de sentencia conforme a lo dispuesto concordadamente por los artículos 110 de la Ley de esta Jurisdicción, y 927 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, pues, como declaró el Tribunal Constitucional, en su sentencia número 167/1985, de 10 de diciembre, ni hace falta pedir lo que la Ley manda ni comete incongruencia un Juez que silencia un «petitum» de tal naturaleza* (Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 1997, por todas).

Este pronunciamiento judicial es la confirmación de la naturaleza automática de los intereses de demora frente a la regla general de las deudas de Derecho Público de intimación formal por parte del interesado. Sin embargo, y desde una perspectiva procesal, la práctica administrativa común ha sido la liquidación interna de los intereses por parte de la Administración y pago material al expropiado, sin previa comunicación al particular del acto administrativo declarativo de su derecho a la percepción de intereses.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado a favor de adecuar esta liquidación al modelo común de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, con el objeto de cubrir las garantías administrativas propias de cualquier acto de naturaleza administrativa. En este sentido, la Sentencia de 19 de enero de 1993 declara que *procede la estimación del recurso de apelación deducido y la revocación de la sentencia apelada, por cuanto no puede entenderse extemporánea la reclamación de diferencia de abono de intereses deducida, al no haber ganado firmeza la liquidación, ni tampoco puede considerarse el acto de pago de unos intereses expropiatorios un acto de trámite, cuando la liquidación de éstos realizada no ha sido previamente conocida y aprobada por el acreedor, al no dársele trámite para ello, pues el acto de pago de intereses es un acto administrativo que libera, cuando está bien realizado, a la Administración o beneficiario del pago de los intereses expropiatorios, y se trata, pues, de un acto del que pueden desprenderse consecuencias jurídicas y de contenido material sustantivo propio de un acto administrativo en sentido estricto del término y concepto.*

3.2. Sujetos obligados al pago de los intereses

La competencia de la Administración expropiante para proceder a la cuantificación de los intereses contemplados por los artículos 56 y 57 de la Ley de Expropiación Forzosa, le viene atribuida, si fuese ella misma la responsable, por los artículos 121.1 de

la Ley de Expropiación Forzosa y 72.2, 133 y 134 de su Reglamento, y, si lo fuese el beneficiario, por el artículo 123 de la propia Ley de Expropiación Forzosa.

El Tribunal Supremo ha equiparado a los concesionarios de servicios públicos al régimen de derechos y obligaciones de los beneficiarios institucionales, de tal modo que *existe identidad de razón para determinar la responsabilidad del concesionario de un servicio público en sentido estricto que para declarar la del beneficiario de la expropiación, que no es sino un concesionario de ésta al asumir un protagonismo material y jurídico de la misma naturaleza que el concesionario de servicios públicos, según se deduce de las facultades que le atribuye el artículo 5 del Reglamento de la Ley de Expropiación Forzosa, por lo que, ante tal identidad de situación jurídica, es procedente, en ausencia de norma expresa, aplicar igual régimen jurídico que para los concesionarios de servicios públicos previene el citado artículo de la Ley de Expropiación Forzosa.* (Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 1991 y 10 de junio de 1995).

De manera singular, el artículo 72.2 del Reglamento de Expropiación Forzosa imputa a los Jurados Provinciales de Expropiación Forzosa los intereses de demora en la fijación del justiprecio, cuando obedezca a causas imputables a los citados órganos colegiados, que se devengarán desde el día que transcurran los ocho días hábiles siguientes al registro de entrada del expediente en el Jurado, o excepcionalmente, a los quince días., hasta la determinación del justiprecio en vía administrativa (Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de enero de 1998).

3.3. Tipo de interés aplicable

El tipo de interés aplicable responde a las siguientes características:

- a) Es el tipo de interés legal del dinero.

El tipo de interés legal aplicable a las deudas irrogadas en aplicación de las anteriores normas es el interés legal del dinero, conforme al artículo 45 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, lo que constituye una diferencia sustancial respecto al régimen de corrección de valores de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas cuyo interés de referencia es el interés básico anterior más 1,5%.

Esta antinomia normativa conduce a que los adjudicatarios de obras retribuyen el capital pendiente de satisfacer por el mero transcurso de dos meses desde la expedición de la certificación de obra (art. 100.2) a un interés superior que un expropiado, que además de ver afectada la composición de su patrimonio, y sostener financieramente la inversión del sector público, recibe una retribución en forma de intereses considerablemente inferior, no sólo por el diferencial en el rédito sino también por el envilecimiento endémico de la propiedad en este país en un período de tiempo reducido.

Por lo demás, los intereses expropiatorios son frutos civiles que participan de la naturaleza de los regulados en el Derecho Común por el artículo 1.108 del Código Civil, entendiéndose devengados día por día. En consecuencia el tipo de interés legal será el

vigente a lo largo del período en que deban ser liquidados, es decir, teniendo en cuenta, a partir de la entrada en vigor de la Ley 24/1984, de 29 de junio, el tipo básico del Banco de España establecido en las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado (Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 1986).

- b) Es un interés simple.

En línea con la exposición del apartado anterior, el interés adeudado por la Administración es un interés simple, de tal suerte que la base sobre la que se aplica es siempre fija, mientras que el interés varía anualmente en función del tipo determinado periódicamente por el Banco de España. Este principio de liquidación de intereses se corresponde con la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la inexistencia de anatocismo en las reclamaciones que puedan formularse por mora el pago de los intereses de demora líquidos.

3.4. Elementos que integran la base para la liquidación de intereses

El referente económico que se toma de base en cualesquiera de las modalidades de devengo legal de intereses de la Ley de Expropiación Forzosa parte de la definición de justiprecio, que, en todo caso, es el parámetro tipificado por la norma para liquidar los correspondientes intereses. Por consiguiente, la tipificación normativa de este concepto con arreglo a los artículos 24 y siguientes de la Ley ha de servir a la Administración expropiante para evaluar el coste equitativo de la indemnización.

No obstante, la práctica administrativa evidencia la existencia de aspectos controvertidos, que han sido objeto de clarificación por parte de la jurisprudencia del Tribunal Supremo:

- a) El interés de demora en los supuestos de convenio amistoso entre la Administración y el expropiado.

La voluntad libre de las partes en la relación jurídico-expropiatoria, con intereses patrimoniales encontrados, permite alcanzar un justiprecio por mutuo acuerdo, que así fijado constituye una partida alzada por todos los conceptos (art. 24 de la Ley de Expropiación Forzosa y artículo 26 del Reglamento de Expropiación Forzosa).

Esta denominación genérica de la contraprestación alzada alberga dudas sobre la subsunción de la partida autónoma de los intereses en la misma, habida cuenta de la configuración de esta magnitud como un elemento independiente del justiprecio por su carácter compensatorio por una actuación ineficaz de la Administración.

El Tribunal Supremo ha fallado de manera recurrente sobre este particular, abogando en la mayoría de las ocasiones por la tesis de que en los supuestos de fijación del justiprecio por mutuo acuerdo no se producen intereses de demora en la tramitación y determinación del justiprecio (Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 1979 y 21 de noviembre de 1979), frente a la interpretación «a contrario» de la norma,

preconizando la procedencia de intereses de demora en el supuesto de precio determinado por mutuo acuerdo (sentencia de 26 de octubre de 1979).

Esta interpretación extensa del artículo 26 del Reglamento de Expropiación Forzosa, fundamentada en el principio de libertad de pactos de nuestro Derecho Común, tiene su réplica en la propia dicción con que se expresen los términos del convenio, de tal suerte que si en el acta formalizadora del convenio se consigna que el precio no incluye los intereses de demora devengados por ministerio de la ley hasta la fecha del levantamiento del acuerdo amistoso, existe una manifestación expresa de las partes que impide a la Administración al reconocimiento y pago de esta deuda (Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1983, 7 de julio de 1984 y 10 de febrero de 1997).

b) El premio de afección como partida integrante de la base.

El artículo 47 de la Ley de Expropiación Forzosa conceptúa un concepto indemnizatorio adicional sobre el justiprecio establecido en la forma prevenida en la citada ley, cifrado en un cinco por ciento del justiprecio como premio de afección.

Si bien de la redacción de la norma pudiese interpretarse que constituye una partida complementaria, y por tanto diferente al justiprecio, el Tribunal Supremo sobre la base de soslayar posibles iniquidades que pudiera reportar la actividad administrativa sobre el particular, y en el ejercicio de la cláusula «rebus sic stantibus», ha considerado que el premio de afección constituye un sumando del justiprecio a los efectos de liquidación de intereses de demora (Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1979)

c) El depósito necesario y el pago de cantidades concurrentes del artículo 50 de la Ley de Expropiación Forzosa

El legislador, en aras a dotar de agilidad el procedimiento de pago tanto en beneficio de la Administración como del expropiado, ha previsto dos alternativas ante las conductas que presenten los elementos subjetivos de la relación expropiatoria:

- Un deber administrativo de consignación de pagos en los supuestos en que el particular rehuse recibir el precio o exista cualquier litigiosidad o cuestión entre el interesado y la Administración (párrafo primero).
- Un derecho del expropiado a que en los supuestos de litigiosidad se le entregue la indemnización hasta el límite en que exista conformidad (párrafo segundo).

En el primer supuesto, el negocio jurídico tiene la naturaleza de depósito necesario, y conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, el precio definitivo devengará intereses únicamente por la diferencia en más que resulte, minorando el importe depositado (Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 1993).

En el segundo supuesto, la Audiencia Nacional ha reconocido en sentencias recientes que nace el derecho a la liquidación de intereses en los supuestos en que el particular hubiese optado por el pago parcial liberatorio de la cantidad concurrente, habiendo de detraerse en la liquidación final del justiprecio el importe abonado anticipadamente.

3.5. Prescripción de la deuda por intereses

El artículo 72 del Reglamento de Expropiación Forzosa remite en orden a la exigencia de responsabilidad por demora al párrafo primero del artículo 121 de la Ley de Expropiación Forzosa, sin que tal remisión, que ha sido objeto de numerosas recesiones por parte de comentaristas de esta materia, comprenda el artículo 122 de la citada Ley. En consecuencia, no se puede aducir la pretensión de que el plazo de prescripción sea anual, conforme al artículo 122, sino que el reenvío normativo debe realizarse de acuerdo con la literalidad de la referida norma.

«A fortiori». la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de abril de 1978 responde a esta argumentación., al fallar que *la mención que el artículo 72 del Reglamento hace del artículo 121 de la Ley, no comprende el plazo de prescripción, lo que la sentencia (apelada) razona en el sentido de que lo querido por el legislador es regular un procedimiento para la reclamación de los intereses, y ha aparecido adecuado el establecido por daños, a cuyo argumento se puede agregar otro, y es que, así como el artículo 72 del Reglamento comprende el supuesto de retraso de la Administración en el párrafo primero del artículo 121 de la Ley establece el procedimiento para hacer efectiva esa responsabilidad en los artículos 134 y siguientes, el plazo de prescripción no se establece en el artículo 121 de la Ley, sino en el 122, y, por lo tanto, como el reenvío que se hace lo es solamente al párrafo primero del artículo 121, no puede aplicarse a este reenvío a supuestos no previstos, uno de los cuales es el plazo de prescripción menor que el que se establece con carácter general para toda clase de créditos y derechos contra la Administración Pública.*

4. DETERMINACIÓN DEL PERÍODO DE CÓMPUTO DE LOS INTERESES DE DEMORA

Pocas cuestiones relacionadas con aspectos económico-presupuestarios han originado tantas controversias como las relativas a la determinación de las fechas-término para el cómputo del plazo para la liquidación de intereses, y que se exponen con arreglo a los siguientes momentos temporales:

4.1. Determinación de la fecha final para el cómputo de intereses

El término «ad quem» que define el final del plazo de cómputo de las tres categorías de intereses de demora tipificadas por la Ley de Expropiación Forzosa no presenta problemas, por cuanto se halla definida de manera categórica por la norma:

- a) En el supuesto del artículo 56, el término está constituido por el momento en que se haya determinado el justiprecio
- b) En el supuesto del artículo 57, el día «ad quem» viene definido por el momento en que se haga efectivo el pago del justiprecio

- c) En el supuesto del artículo 52.8. y para el procedimiento de urgencia, el «dies ad quem» será aquél en el que el justiprecio definitivamente señalado se pague a los interesados, se deposite o se consigne eficazmente.

Respecto a esta última categoría de intereses moratorios del procedimiento de urgencia, el Tribunal Supremo ha declarado que *«no existe solución de continuidad —a diferencia del procedimiento ordinario— entre los intereses de los artículos 56 y 57 de la Ley, como consecuencia de la desposesión sin previo pago, que en este tipo de procedimiento es previa al pago o depósito del justiprecio fijado en vía administrativa.»* (Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de octubre de 1989, 14 de abril de 1990 y 30 de octubre de 1992).

4.2. Determinación de la fecha inicial para el cómputo de intereses

Las dificultades estriban en determinar el «dies a quo» para el cómputo de los intereses, habida cuenta de la imprecisión de la norma, que ha requerido una interpretación integradora por parte del Tribunal Supremo, con los siguientes resultados:

- a) El artículo 56 de la Ley de Expropiación Forzosa sitúa el día inicial para el cómputo de intereses en el momento de *«la iniciación legal del expediente expropiatorio»*, lo que conlleva, en una literal hermeneútica de la Ley de Expropiación Forzosa, que la fecha inicial para el cómputo de intereses coincide con la resolución firme del acuerdo de necesidad de ocupación (art. 21.1 de la Ley de Expropiación Forzosa), criterio que ha sido sustentado por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 9 de noviembre de 1979, 3 de abril de 1993 y 24 de octubre de 1994, y en las que expresamente se corrige el error extendido de situar la fecha inicial en la apertura del expediente de justiprecio.

En materia de planeamiento urbanístico, la doctrina de este órgano jurisdiccional ha sido más precisa habida cuenta de los desfases cronológicos que invariablemente se producen entre la aprobación definitiva de un Plan General de Ordenación Urbana por el que se considera cumplido el trámite de declaración firme de necesidad de ocupación y la materialización sectorial de la misma, con las consiguientes expropiaciones. En este sentido, *la aprobación de Planes de Ordenación urbana implica la declaración de utilidad pública de las obras y la necesidad de ocupación de los bienes afectados por ellas, ello debe ser entendido en el sentido de comportar una habilitación legal para la expropiación de carácter genérico y cumplidos los requisitos legales que viabilizan la privación de los bienes y derechos que puedan resultar afectados, mas no la iniciación legal del expediente expropiatorio específicamente considerado, puesto que generalmente, los Planes de Ordenación Urbana contemplan un planeamiento urbanístico, de ejecución escalonada, necesitando, en muchos casos, de planeamientos concretos de carácter sectorial o parcial... la ley en desarrollo y ejecución del expediente expropiatorio señala unos trámites subsiguientes y sucesivos al acuerdo de necesidad de ocupa-*

ción, de concreción de bienes y derechos afectos, así como relación de ellos y sus propietarios y notificación individualizada, que la aprobación de un Plan General de Ordenación Urbana no lleva sucesivamente, y en relación directa con él... a este momento ha de referirse la iniciación del expediente expropiatorio por ser el momento en que la genérica necesidad de ocupación que la aprobación del Plan General conlleva, se materializa determinando individualizadamente los bienes y derechos que han de ser ocupados. (Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 1990 y 15 de junio de 1995).

- b) El artículo 57 de la Ley de Expropiación Forzosa determina que la fecha inicial para el cómputo de intereses es el momento en que han transcurrido los seis meses previstos en el artículo 48 de la citada Ley para el pago del justiprecio sin que éste se haya hecho efectivo, de tal modo que el cálculo de los intereses se practica desde los seis meses desde que el justiprecio ha sido fijado en vía administrativa hasta el pago material del mismo.
- c) El artículo 52.8 de la Ley de Expropiación Forzosa establece la especialidad *de que será fecha inicial para el cómputo correspondiente la siguiente a aquélla en que se haya producido la ocupación de que se trate.* Se infiere de este precepto que el «dies a quo» para el cómputo de intereses ha de coincidir con el día siguiente al levantamiento del Acta de Ocupación del artículo 52.4 de la Ley de Expropiación Forzosa, ya se haya formalizado en una fase ulterior al levantamiento del Acta previa a la ocupación del artículo 52.3 de la Ley, ya se levante un acta previa al que se dote de valor en el acto de Acta de Ocupación.

No obstante, la remisión del artículo 52.8 de la Ley de Expropiación Forzosa al artículo 56 de la misma Ley, y de resultas de la interpretación que ha realizado el Tribunal Supremo conforme al principio «*allegans propriam turpitudinem non auditur*», se ha considerado que *cuando la ocupación se realiza después de transcurridos seis meses desde la declaración de urgencia, el «dies a quo» será el siguiente a aquél en que se cumplan los citados seis meses. Y si se modificase el justiprecio en vía judicial el período del devengo será el mismo pero sobre la cantidad determinada en sentencia firme, liquidándose con efectos retroactivos.* (Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 1992, 3 de abril de 1993 y 18 de noviembre de 1995).

A la vista de esta interpretación de la norma, la práctica expropiatoria de la Administración ha puesto de manifiesto que las declaraciones de urgencia se producen genéricamente como consecuencia de declaraciones legislativas, que orillan la condición de declaración individual por acuerdo de Consejo de Ministros de esta singularidad del procedimiento. La consecuencia directa de la consolidación de este modelo de expropiación urgente es que media un período notable de tiempo entre la entrada en vigor de la norma habilitante del procedimiento de urgencia y la materialización efectiva de la expropiación.

Ante estas circunstancias, el Tribunal Supremo ha efectuado un distingo entre los supuestos en que la declaración de urgencia contiene la relación individualizada de bienes y derechos a expropiar o del proyecto y replanteo de la obra, en cuyo caso se con-

sidera que la fecha inicial ha de coincidir con el momento de aprobación de la declaración de urgencia, y aquellos supuestos en que la declaración de urgencia no contiene la referida información, resolviendo en este supuesto en el sentido de que «*el inicio del cómputo se fijará al día siguiente a aquel en que se cumplan seis meses de la aprobación de dicha relación de bienes y derechos o del proyecto y replanteo*» (Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 1993).

Un supuesto especial de reconocimiento de devengo de intereses por el Tribunal Supremo ha sido el relativo a las **retasaciones**, de tal modo que *aun cuando la retasación supone una nueva valoración, que no tiene más entronque respecto de la anterior que referirse a los mismos bienes o derechos objeto de expropiación y una temporalidad posterior a la que hay que estar para la nueva valoración (presentación de la nueva hoja de aprecio por parte del expropiado), sin embargo la jurisprudencia viene señalando que cuando en el procedimiento de retasación se establece una nueva valoración del bien o derecho expropiado, el justiprecio primitivo es el que ha de tenerse en cuenta para calcular los intereses de demora de los artículos 52.8, 56 y 57 de la Ley de Expropiación Forzosa, desde los seis meses de haberse iniciado el expediente expropiatorio por demora en su tramitación o desde el día siguiente a la ocupación en los casos de expropiación urgente cuando la ocupación hubiera tenido lugar antes del transcurso d dicho plazo, hasta el día anterior a la solicitud de retasación, calculándose sobre el nuevo justiprecio los devengados desde la fecha de presentación de la solicitud de retasación hasta el pago de la misma.* (Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1978, 11 de diciembre de 1979, 12 de abril de 1982, 10 de marzo de 1983, 3 de marzo de 1986, 15 de noviembre de 1994 y 16 de junio de 1997).

5. PROCEDENCIA DE LOS INTERESES SOBRE INTERESES

La Ley de Expropiación Forzosa no prevé un procedimiento específico para la liquidación de intereses cuando la deuda de intereses no ha sido satisfecha debidamente. Ante el silencio de la norma especial, tiene plena aplicación la reglas generales previstas para los débitos de Derecho Público, contenidas en los artículos 36 y 45 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (Sentencias del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 1993 y 31 de mayo de 1996). En cualquier caso, y conforme al principio de vinculación positiva a la ley, no cabe interpretar extensivamente los preceptos de devengo automático de intereses de la Ley de Expropiación Forzosa, sino que hay que estar a la regulación genérica citada.

La normativa presupuestaria trae causa del artículo 1.108 del Código Civil, ya que si la obligación jurídica consiste en el pago de una cantidad de dinero y el deudor incurre en mora, la indemnización de daños y perjuicios consiste en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal.

Como consecuencia de la afirmación anterior, es condición para el pago de los intereses señalados en el artículo 36.2 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, la reclamación por escrito del cumplimiento de la obligación, transcurridos tres meses desde el día de la notificación de la resolución judicial o del reconocimiento

de la obligación, conforme al artículo 45 de la citada norma. «A sensu contrario», el procedimiento administrativo para la liquidación de intereses sobre intereses no ha de incoarse de oficio sino a instancia del interesado.

El Tribunal Supremo ha matizado este principio entendiendo *no sólo la existencia de una deuda líquida, es decir, aquella cuya cuantía está perfectamente determinada sino aquéllas cuyo montante puede quedar establecido mediante una simple operación aritmética en los casos de los intereses de demora, una vez fijado definitivamente el justiprecio*. (Sentencia del Tribunal Supremo, de 22 de septiembre de 1997).

INDICE CRONOLÓGICO DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO ANALIZADAS

1978

- 7 de abril de 1978.
- 20 de diciembre de 1978.

1979

- 22 de octubre de 1978.
- 26 de octubre de 1978.
- 9 de noviembre de 1978.
- 21 de noviembre de 1978.
- 5 de diciembre de 1978.
- 11 de diciembre de 1978.

1980

- 22 de febrero de 1979.

1982

- 12 de abril de 1982.

1983

- 10 de marzo de 1983.

- 19 de julio de 1983.

198

- 7 de julio de 1984.

1986

- 3 de marzo de 1986.
- 22 de octubre de 1986.

1989

- 16 de octubre de 1989.

1990

- 14 de abril de 1990.
- 8 de octubre de 1990.

1991

- 11 de octubre de 1991.

1992

- 30 de octubre de 1992.

1993

- 19 de enero de 1993.
- 22 de febrero de 1993.
- 1 de marzo de 1993.
- 3 de abril de 1993.

1994

- 24 de octubre de 1994.
- 15 de noviembre de 1994.

1995

- 10 de junio de 1995.
- 15 de junio de 1995.
- 18 de noviembre de 1995.

- 1996**
- 14 de mayo de 1996.
- 31 de mayo de 1996.
- 1997**
- 1 de febrero de 1997.
- 8 de marzo de 1997.
- 1998**
- 13 de enero de 1998.
- 16 de junio de 1997.**
- 22 de septiembre de 1997.**

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BERMEJO VERA, J.: «Expropiación, justiprecio, control jurisdiccional», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 97.
- ESCUIN PALOP, V.: *Comentarios a la Ley de Expropiación Forzosa*, Editorial Bosch, 1999.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «Expropiación Forzosa y devaluación monetaria», *Revista de Administración Pública*.
- : «De nuevo, sobre la depreciación de los justiprecios expropiatorios. La posibilidad de retasación interna en el seno de un proceso abierto, sin retorno a la vía administrativa», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 15.
- : «La actualización de las indemnizaciones reparatorias en materia de responsabilidad civil de la Administración y de expropiación forzosa: últimos desarrollos jurisprudenciales», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 21.
- GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F.: *Legislación de expropiación forzosa. Comentarios y jurisprudencia*, Editorial Bosch, 1999.
- LÓPEZ MUÑOZ GOÑI, M.: *Expropiación Forzosa. El justiprecio. Guía práctica y jurisprudencia*, Editorial Bosch, 1997.
- MÍGUEZ BEN, E.: «Nueva doctrina sobre los intereses de demora en la expropiación forzosa», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 99.
- MORENO GIL, O.: *Expropiación Forzosa. Legislación y jurisprudencia comentadas*, Editorial Civitas, 1983.
- NAVARRO PÉREZ, J. L.: *Expropiación Forzosa (Comentarios. Jurisprudencia y Textos positivos complementarios)*, Editorial Comares, 1991.
- PARADA VÁZQUEZ, J. R.: *La expropiación urgente*, en el Homenaje al profesor Sayagues Laso, IEAL, 1969, tomo V.
- RODRÍGUEZ OLIVER, J. M.: «Intereses de demora y expropiaciones urgentes», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 8.
- SOSA WAGNER, F.: *Comentarios a la Ley de Expropiación Forzosa*, Editorial Bosch, 1999.
- VILLAR PALASÍ, J. L.: «Un dictamen del Consejo de Estado sobre aplicación de la cláusula *rebus sic stantibus* en un supuesto de expropiación forzosa», *Anuario de Derecho Civil*, núm. 1.

LOS LÍMITES AL ENDEUDAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL Y LA INFORMACIÓN CONTABLE

ELISA M.^a GÓMEZ MÉNDEZ

Cuerpo Superior de Auditores del Tribunal de Cuentas

ÍNDICE: 1. INTRODUCCIÓN. 1.1. Delimitación del ámbito subjetivo. 1.2. Delimitación del ámbito objetivo. 2. LÍMITES AL ENDEUDAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL. 2.1. Límites subjetivos. 2.2. Finalidad y plazo de las operaciones de crédito. 2.3. Necesidad de Presupuesto aprobado. 2.4. Límites cuantitativos. 2.5. Aprobación de las operaciones de crédito. 2.6. Régimen de autorizaciones. 2.7. Los posibles límites de las Leyes de Presupuestos. 2.8. La indisponibilidad de los créditos presupuestarios. 3. UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTABLE EN EL CÁLCULO Y EL CONTROL DE LOS LÍMITES AL ENDEUDAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL. 3.1. El ahorro neto. 3.2. La relación capital vivo/ingresos corrientes frente a la relación carga financiera/ingresos corrientes. 3.3. Análisis de la solvencia de las entidades locales por el ente tutelante y por la Intervención. 4. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Delimitación del ámbito subjetivo

El artículo 137 de la Constitución Española, dentro del Título VIII, «De la organización Territorial del Estado», afirma que: «*El Estado se organiza territorialmente en municipios, provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses*». Aparecen de esta manera configurados Municipios y Provincias junto con las Comunidades Autónomas, como Entes básicos de la división territorial del Estado.

Asimismo, dentro del Capítulo II, del Título VIII, que regula la Administración Local, se establece, en el artículo 141.4, que «*en los archipiélagos, las islas tendrán además su administración propia en forma de Cabildos y Consejos*».

Juntamente con el municipio, la provincia y la isla, completa el entramado del régimen local español un conjunto de Entes que se caracterizan, a diferencia de los señalados anteriormente, por la carencia de reconocimiento constitucional directo.

Efectivamente, el artículo 141.3 de la Constitución prevé la posibilidad de «*crear agrupaciones de municipios diferentes de la provincia*», y el artículo 152.3 establece que «*mediante la agrupación de municipios limítrofes, los Estatutos podrán establecer circunscripciones territoriales propias que gozarán de plena personalidad jurídica*». Se trata de entes que pueden ser supra o infra municipales, pero siempre de nivel inferior al provincial.

En este sentido, la Ley 7/1985, de 2 de abril, de las Bases del Régimen Local (en adelante LBRL), en su artículo 3, después de enumerar en el número 1 como Entidades locales Territoriales al municipio, la provincia y la isla en los archipiélagos Balear y Canario, señala en su número 2:

«2. *Gozan, asimismo, de la condición de Entidades Locales:*

- a) *Las Entidades de ámbito territorial inferior al municipal, instituidas o reconocidas por las Comunidades Autónomas, conforme al artículo 45 de esta Ley.*
- b) *Las Comarcas u otras Entidades que agrupen varios municipios, instituidas por las Comunidades Autónomas de conformidad con esta ley y los correspondientes Estatutos de Autonomía.*
- c) *Las Áreas Metropolitanas.*
- d) *Las Mancomunidades de Municipios.»*

Todo este análisis debe completarse con los diversos organismos de gestión directa descentralizada, para la prestación de servicios, que cada vez con más frecuencia están presentes en la esfera local.

En efecto, el artículo 85 de la LBRL, en sus apartados 2 y 3 señala:

«2. *Los servicios públicos locales pueden gestionarse de forma directa o indirecta. En ningún caso podrán prestarse por gestión indirecta los servicios públicos que impliquen ejercicio de autoridad.*

3. *La gestión directa adoptará algunas de las siguientes formas:*

- a) *Gestión por la propia Entidad local.*
- b) *Organismo autónomo local.*
- c) *Sociedad Mercantil, cuyo capital pertenezca íntegramente a la Entidad local».*

Asimismo, el artículo 145.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en adelante LRHL), añade que:

«*Los Organismos Autónomos de las Entidades Locales se clasifican, a efectos de su régimen presupuestario y contable, en la forma siguiente:*

- a) *Organismos Autónomos de carácter administrativo.*
- b) *Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo.»*

Como conclusión de todo lo anterior, y a los efectos de nuestro estudio, el sector público local está integrado por los siguientes agentes:

- Entidades Locales propiamente dichas: Municipios, Provincias, Islas en los Archipiélagos Canario y Balear. Mancomunidades, Comarcas. Áreas Metropolitanas, Agrupaciones de Municipios y Entidades Locales de ámbito territorial inferior al Municipio.
- Organismos autónomos de carácter administrativo.
- Organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo.
- Sociedades Mercantiles de capital íntegramente local.

1.2. Delimitación del ámbito objetivo

Para delimitar el concepto de endeudamiento público ¹ podemos acudir al Documento n.º 5 «Principios contables públicos. Endeudamiento público»²:

«1. El endeudamiento público es toda situación jurídico-pasiva de las Administraciones Públicas surgida directa o indirectamente como consecuencia de un contrato de préstamo. Las condiciones de cada operación de endeudamiento son diferentes y se ajustan a lo dispuesto en el respectivo contrato.

2. Contrato de préstamo es aquél mediante el cual el prestamista se compromete a poner a disposición de una Administración Pública una cierta cantidad de dinero en una fecha determinada, comprometiéndose la misma a su devolución en otra fecha prefijada, así como al abono de las correspondientes retribuciones, cualquiera que sea la forma en que se instrumente.»

El concepto de préstamo que caracteriza el endeudamiento público, tal y como señala J. Pagés I Galtés³, «no puede equipararse aquí al concepto jurídico positivo de préstamo civil o mercantil o al contrato de mutuo». Así, dice Ferreiro Lapatza⁴ que la deuda pública comprende, en nuestro ordenamiento jurídico, «toda operación de crédito por la que el Estado u otro ente público recibe una cantidad que se obliga a devolver». El mismo autor especifica que «la deuda pública se formaliza generalmente a través de un préstamo, pero puede instrumentalizarse también a través de otro tipo de relación jurídica como pueden ser el depósito o la apertura de crédito»

Por otra parte, la LRHL incluye entre las operaciones crediticias los avales, sometiéndolos a un régimen paralelo al del endeudamiento en sentido estricto, a pesar de que⁵ me-

¹ A lo largo de este trabajo utilizaremos como equivalentes los términos «endeudamiento público», «deuda pública» (en la terminología del TRLGP) y «operaciones de crédito» (en la terminología de la LRHL).

² COMISIÓN DE PRINCIPIOS Y NORMAS CONTABLES PÚBLICAS: *Principios contables públicos. Documentos 1 a 8*. IGAE, Madrid, 1994, pág. 122.

³ PAGÉS I GALTÉS, J.: «Régimen jurídico de la Deuda pública local», *Revista de Hacienda Local*, núm. 83, 1998, pág. 243.

⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho financiero español*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 548.

⁵ Tal y como señala BALLARÍN ESPUÑA, M.: «Los límites de las operaciones crediticias locales: su configuración según la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social», *Revista de Hacienda Local*, núm. 81, 1997, pág. 739.

diante los mismos no se persigue de forma inmediata la obtención de ingresos públicos, sino posibilitar que otros entes se procuren los medios precisos para la financiación de sus respectivas necesidades. Pagés I Galtés⁶ considera obvio que deben excluirse del concepto estricto de deuda pública los avales; ahora bien, del aval «puede derivar para el ente público avalador las obligaciones propias de quien toma una cantidad con la obligación de devolverla, es decir, las obligaciones propias del prestatario, y, por ende, es lógico que siga un régimen jurídico similar al del préstamo, lo que provoca que también se estudie y se tome en consideración a la hora de tratar el endeudamiento».

2. LÍMITES AL ENDEUDAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL

Los límites al endeudamiento de la Administración Local vienen establecidos fundamentalmente en el Capítulo VII del Título I de la LRHL, en su nueva redacción según la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, y la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, ambas de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

2.1. Límites subjetivos

La modificación del artículo 49 de la LRHL ha supuesto la desaparición de los límites subjetivos que, según algunos autores⁷, venían establecidos con carácter general en la antigua redacción del artículo, que permitía a las entidades locales concertar operaciones de crédito en todas sus modalidades «*con toda clase de entidades de crédito*». El nuevo artículo 49 dispone:

«En los términos previstos en esta Ley, las Entidades locales, sus organismos autónomos y sociedades mercantiles de capital íntegramente local, podrán concertar operaciones de crédito en todas sus modalidades, tanto a corto como a largo plazo, así como operaciones financieras de cobertura y gestión del riesgo del tipo de interés y del tipo de cambio.»

En consonancia con la modificación del anterior artículo, ha desaparecido también la referencia a «*cualesquiera entidades financieras*» que venía establecida en el antiguo artículo 52 de la LRHL, que regulaba las que anteriormente se conocían como «operaciones de tesorería». La nueva redacción de este artículo permite a las entidades locales concertar operaciones de crédito a corto plazo, para atender necesidades transi-

⁶ PAGÉS I GALTÉS, J.: «Régimen jurídico de la Deuda pública local», cit., pág. 244.

⁷ Así lo entiende BALLARÍN ESPUÑA, M. («Los límites de las operaciones crediticias locales...», cit., págs. 740 a 742, 753 y 754). Sin embargo, no todos los autores estaban de acuerdo con esta interpretación del antiguo artículo 49 de la LRHL. Véase en este sentido a PAGÉS I GALTÉS, J. («Régimen jurídico de la deuda pública local», cit., pág. 243) y a ARIAS ABELLÁN, M.D. («El régimen jurídico de la deuda pública de los Entes Locales», *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, Marcial Pons-Diputació de Barcelona, Madrid, 1993, pág. 377).

torias de tesorería, sin especificar si estas operaciones deben concertarse con una u otra entidad. Bien es cierto que sus apartados a) y b) sí hablan de *«anticipos que se perciban de entidades financieras»* y *«préstamos y créditos concedidos por entidades financieras»*, pero consideramos que no puede entenderse como una limitación a la figura del prestamista en las operaciones a corto plazo, puesto que se trata de meros ejemplos que no constituyen una lista cerrada (el artículo habla de *«entre otras»*).

No obstante la regla general de inexistencia de límites subjetivos, persiste este límite para los casos excepcionales previstos en los artículos 158.5 y 174.2 de la LRHL, en los que, según el artículo 50.4, *«el crédito sólo podrá instrumentarse mediante préstamos o créditos concertados con entidades financieras»*.

2.2. Finalidad y plazo de las operaciones de crédito

De acuerdo con el artículo 50.1 de la LRHL:

«Para la financiación de sus inversiones, así como para la sustitución total o parcial de operaciones preexistentes, las Entidades locales, sus organismos autónomos y las sociedades mercantiles de capital íntegramente local, podrán acudir al crédito público y privado, a largo plazo, en cualquiera de sus formas.»

Por su parte, el artículo 52 de la LRHL dispone que *«Para atender necesidades transitorias de tesorería, las Entidades Locales podrán concertar operaciones de crédito a corto plazo,...»*. Y al final del artículo señala algunos ejemplos de operaciones de crédito a corto plazo.

Por lo tanto, con carácter ordinario, las Entidades locales sólo pueden concertar operaciones de crédito para las siguientes finalidades:

- En el caso de **operaciones a largo plazo**, financiar inversiones o sustituir total o parcialmente operaciones preexistentes (entendemos que también a largo plazo);
- En el caso de **operaciones a corto plazo**, cubrir necesidades transitorias de tesorería.

No obstante, tal y como señala Ballarín España⁸, junto a estas operaciones que califica como «ordinarias» existen otras, a las que hace referencia el artículo 50.4 de la LRHL, de carácter extraordinario o «excepcionales»: las encaminadas a la financiación de gastos corrientes expresamente declarados necesarios y urgentes (art. 158.5) y aquellas a través de las cuales se puede equilibrar el presupuesto local (art. 174.2). Respecto al plazo de estas operaciones excepcionales, entendemos que sigue siendo válida la reflexión realizada por Pagés I Galtés⁹, según la cual «... la interpretación sistemática de los apartados 1 y 3 (actualmente apartado 4, tras la Ley 50/1998) del artículo 50 de la

⁸ BALLARÍN ESPUÑA, M.: «Los límites de las operaciones crediticias locales...», cit., págs. 738 y 739.

⁹ PAGÉS I GALTÉS, J.: «Régimen jurídico de la Deuda pública local», cit., pág. 253.

LRHL permite concluir que, si bien está prohibido la concertación de operaciones de crédito a corto plazo cuya finalidad sea financiar inversiones (las cuales necesariamente habrán de ser a largo o medio plazo), nada impide que se concierten operaciones de crédito a corto plazo cuya finalidad sea financiar operaciones corrientes o remanentes de tesorería negativos en los términos previstos por los artículos 158.5 y 174.2 LRHL». La única limitación respecto al plazo de estas operaciones es que queden canceladas antes de que se proceda a la renovación de la Corporación que las concierte (art. 158.5 de la LRHL).

2.3. Necesidad de Presupuesto aprobado

Para que la entidad local pueda concertar cualquiera de las modalidades de crédito previstas en la LRHL, excepto para el caso previsto en su artículo 130, se exige que la Corporación o entidad correspondiente disponga de Presupuesto aprobado para el ejercicio en curso (art. 51 de la LRHL).

De no cumplirse esta condición (esto es, en el caso de prórroga del presupuesto), la LRHL sólo admite la concertación de forma excepcional de las siguientes operaciones de crédito:

«a) Operaciones de Tesorería, dentro de los límites fijados por la Ley, siempre que las concertadas sean reembolsadas y se justifique dicho extremo en la forma señalada en el párrafo primero de este artículo.

b) Operaciones de crédito a largo plazo para la financiación de inversiones vinculadas directamente a modificaciones de crédito tramitadas en la forma prevista en los apartados 1, 2, 3 y 6 del artículo 158.»

La Ley 50/1998 ha introducido pocas modificaciones en esta limitación, que antes se incluía en el artículo 54.2, párrafos 3.º y 4.º de la LRHL. Extraña, por ejemplo, que se mantenga la denominación de «operaciones de tesorería», cuando se ha sustituido en los demás artículos por «operaciones de crédito a corto plazo». En cuanto a la modificación introducida, ha consistido en la sustitución en el apartado a) de la frase «siempre que las concertadas con anterioridad hayan sido previamente reembolsadas» por la frase «siempre que las concertadas sean reembolsadas», esto es, eliminar los términos «con anterioridad» y «previamente», lo que, en nuestra opinión, solo sirve para añadir dudas sobre su interpretación ¹⁰

2.4. Límites cuantitativos

Podemos distinguir varios casos:

¹⁰ Véase al respecto los comentarios de BALLARÍN ESPUÑA, M.: «Los límites de las operaciones crediticias locales...», cit., pág. 758

— **Operaciones de crédito a corto plazo**

De acuerdo con el artículo 52 de la LRHL, en su conjunto no deben superar el 30 por 100 de los ingresos liquidados por operaciones corrientes en el ejercicio anterior, salvo que la operación haya de realizarse en el primer semestre del año sin que se haya producido la liquidación del presupuesto de tal ejercicio, en cuyo caso se tomará en consideración la liquidación del ejercicio anterior a este último.

— **Operaciones a largo plazo destinadas a financiar inversiones**

No existe ninguna previsión al respecto, por lo que entendemos que en principio el único límite es, como parece evidente, el importe de la inversión a financiar.

— **Operaciones excepcionales**

El artículo 158.5 de la LRHL enumera una serie de condiciones a las que debe someterse una entidad local para acudir al crédito en los supuestos recogidos en los artículos 158.5 y 174.2, entre las que se incluye:

- Que su importe total anual no supere el 5 por 100 de los recursos por operaciones corrientes del Presupuesto de la Entidad.
- Que la carga financiera total de la Entidad, incluida la derivada de las operaciones proyectadas, no supere el 25 por 100 de los expresados recursos.

— **Avales**

Se establecen limitaciones cuantitativas en varios supuestos:

- Para el caso de avales concedidos a sociedades mercantiles de capital íntegramente local, pero en las que la participación social sea detenida por diversas entidades locales, el aval deberá quedar limitado para cada partícipe, a su porcentaje de participación en el capital social (art. 50.5.A.b) y 50.5.B.b) de la LRHL).
- En el caso de avales concedidos a sociedades mercantiles participadas por personas o entidades privadas, en las que la entidad local tenga una cuota de participación en el capital social no inferior al 30 por 100, el aval no podrá garantizar un porcentaje del crédito superior al de su participación en la sociedad, y además, el importe del préstamo garantizado no podrá ser superior al que hubiere supuesto la financiación directa mediante crédito de la obra o servicio por la propia Entidad (art. 50.7 y 8).
- Para los avales concedidos a personas o entidades con las que se contraten obras o servicios o que exploten concesiones que hayan de revertir a la entidad, el importe del préstamo garantizado no podrá ser superior al que hubiere supuesto la financiación directa mediante crédito de la obra o servicio por la propia Entidad (art. 50.8).

2.5. Aprobación de las operaciones de crédito

La modificación o concertación de cualesquiera operaciones deberá acordarse previo informe de la Intervención, tanto si la aprobación de la operación es competencia del Pleno como si lo es del Presidente de la Corporación. Esto ha supuesto una importante modificación respecto a la situación anterior, en la que sólo se exigía informe de la Intervención cuando la aprobación de la operación correspondía al Pleno¹¹.

Con carácter general, el órgano competente para aprobar las operaciones de crédito es el Pleno de la Corporación.

No obstante, el Presidente de la Corporación podrá concertar las operaciones en los siguientes casos (art. 53.2 de la LRHL):

- Para operaciones de crédito a largo plazo previstas en el Presupuesto, cuando el importe acumulado, dentro de cada ejercicio económico, no supere el 10 por 100 de sus recursos de carácter ordinario previstos en dicho presupuesto.
- Para operaciones de crédito a corto plazo, cuando el importe acumulado de las operaciones vivas de esta naturaleza, incluida la nueva operación, no supere el 15 por 100 de los recursos corrientes liquidados en el ejercicio anterior.

El primer caso supone una novedad introducida por la Ley 50/1998, pues anteriormente las operaciones a largo plazo debían concertarse necesariamente por el Pleno. En el segundo caso, se ha suprimido el límite individual del 5 por 100, así como la necesidad de dar cuenta al Pleno en la primera sesión que se celebre, pero recordemos que se introduce la necesidad de informe previo de la Intervención, de forma que es ésta última la que puede controlar que no se rebase el límite del 15 por 100.

2.6. Régimen de autorizaciones

Precisará autorización de los órganos competentes del Ministerio de Economía y Hacienda, o en su caso, de la Comunidad Autónoma correspondiente, la concertación de operaciones de crédito a largo plazo, cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- Cuando de los estados financieros que reflejen la liquidación de los Presupuestos, los resultados corrientes y los resultados de la actividad ordinaria del último ejercicio, se deduzca un ahorro neto negativo (art. 54.1 de la LRHL, párrafo primero). En este caso, junto con la solicitud de autorización deberá presentarse un plan de saneamiento financiero, aprobado por el Pleno de la Corporación, a realizar en un plazo no superior a tres años, en el que se adopten medidas de gestión, tributarias, financieras y presupuestarias que permitan como mínimo

¹¹ Se supera así uno de los problemas que señalaba BALLARÍN ESPUÑA, M. al tratar la aprobación de las operaciones a corto plazo por parte del Presidente de la Corporación («Los límites de las operaciones crediticias locales...», cit., pág. 761)

ajustar a cero el ahorro neto negativo de la entidad, organismo autónomo o sociedad mercantil.

- Cuando el volumen total del capital vivo de las operaciones de crédito vigentes a corto y a largo plazo, en los términos que se definan reglamentariamente, exceda del 110 por 100 de los ingresos corrientes liquidados o devengados (art. 54.2 de la LRHL).

No obstante, en el caso de Entidades Locales de más de 200.000 habitantes podrán optar por sustituir las autorizaciones citadas anteriormente por la presentación de un Escenario de Consolidación Presupuestaria, para su aprobación por el órgano competente. El Escenario de Consolidación Presupuestaria contendrá, entre otros puntos, el importe máximo del endeudamiento para cada uno de los tres ejercicios siguientes (art. 54.4 de la LRHL).

Finalmente, precisarán, en todo caso, autorización del Ministerio de Economía y Hacienda, las operaciones de crédito a corto y largo plazo, la concesión de avales, y las demás operaciones que modifiquen las condiciones contractuales o añadan garantías adicionales, en los siguientes casos (art. 54.5):

- Las que se formalicen en el exterior o con entidades financieras no residentes en España, cualquiera que sea la divisa que sirva de determinación del capital de la operación proyectada, incluidas las cesiones a entidades financieras no residentes de las participaciones, que ostenten entidades residentes, en créditos otorgados a las Entidades Locales, organismos autónomos y sociedades mercantiles de capital íntegramente local.
- Las que se instrumenten mediante emisiones de deuda o cualquier otra forma de apelación al crédito público.

2.7. Los posibles límites de las Leyes de Presupuestos

El artículo 54.9 mantiene la redacción del anterior artículo 54.6 de la LRHL, y dispone que:

«Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán, anualmente, fijar límites de acceso al crédito a las Entidades Locales cuando se den circunstancias que coyunturalmente puedan aconsejar tal medida por razones de política económica general.»

La Ley 13/1996 introdujo una ligera modificación en este artículo, al suprimir el calificativo de «globales» de los hipotéticos límites recogido en la redacción original de la LRHL, que ha sido valorado de forma positiva por Ballarín Espuña¹², que entiende que resulta «más adecuado que se valore la situación económico-financiera particular de cada Entidad local y, dependiendo de la misma, se frene su endeudamiento si así se reputara necesario».

¹² BALLARÍN ESPUÑA, M.: «Los límites de las operaciones crediticias locales...», cit., pág. 756.

2.8. La indisponibilidad de los créditos presupuestarios

De acuerdo con el artículo 54.6 de la LRHL:

«En los casos en que, de acuerdo con las reglas establecidas en el presente artículo, se precise autorización para concertar la operación de endeudamiento, no podrán adquirir firmeza los compromisos de gasto vinculados a tal operación, hasta tanto no se disponga de la correspondiente autorización».

Del mismo modo, la letra b) del número 6 del artículo 154 dispone que «... la disponibilidad de los créditos presupuestarios quedará condicionada, en todo caso, a:... b) La concesión de las autorizaciones previstas en el artículo 54, de conformidad con las reglas contenidas en el Capítulo VII del Título Primero de esta Ley, en el caso de que existan previsiones iniciales dentro del Capítulo IX del Estado de ingresos». ¹³

3. UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN CONTABLE EN EL CÁLCULO Y EL CONTROL DE LOS LÍMITES AL ENDEUDAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL

3.1. El ahorro neto

3.1.1. Cálculo del ahorro neto según la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

El cálculo del ahorro neto viene descrito en el artículo 54.1, párrafos segundo a sexto, de la LRHL. Vamos a distinguir a estos efectos los siguientes casos:

— Entidades Locales y sus organismos autónomos de carácter administrativo.

Se define como la diferencia entre los derechos liquidados por los capítulos uno a cinco, ambos inclusive, del estado de ingresos, y las obligaciones reconocidas por los capítulos uno, dos y cuatro del estado de gastos, minorada en el importe de una anualidad teórica de amortización de la operación proyectada (para la que se solicita autorización) y de cada uno de los préstamos y empréstitos propios y avalados a terceros pendientes de reembolso.

— Organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo.

Se define el ahorro neto como el importe de los resultados corrientes del ejercicio, excluidos los intereses de préstamos o empréstitos, y minorados en una anualidad teórica de amortización de la operación proyectada (para la que se solicita autorización) y de cada uno de los préstamos y empréstitos propios y avalados a terceros pendientes de reembolso.

¹³ Esta limitación ha sido criticada por ARNAU BERNIA, V.: «Las operaciones de crédito de las Entidades Locales», *Revista de Hacienda Local*, núm. 81, págs. 710 y 711.

— **Sociedades mercantiles locales.**

El ahorro neto se calculará tomando los resultados de la actividad ordinaria, excluidos los intereses de préstamos o empréstitos, y minorados en una anualidad teórica de amortización de la operación proyectada (para la que se solicita autorización) y de cada uno de los préstamos y empréstitos propios y avalados a terceros pendientes de reembolso.

Para el cálculo de la anualidad teórica de amortización se dan también algunas reglas. El importe de la anualidad teórica de cada uno de los préstamos a largo plazo concertados y de los avalados por la Corporación pendientes de reembolso, así como la de la operación proyectada, se determinará, en todo caso, en términos constantes, incluyendo los intereses y la cuota anual de amortización, cualquiera que sea la modalidad y condiciones de cada operación. Se resuelven así los problemas que pudieran plantear determinadas operaciones, como las que tienen un amplio periodo de carencia, las concertadas en divisas, tipos de interés variable, etc.

Además, no se incluirán en el cálculo de las anualidades teóricas, las operaciones de crédito garantizadas con hipotecas sobre bienes inmuebles, en proporción a la parte del préstamo afectado por dicha garantía.

Finalmente, señalar que en el caso de organismos autónomos o sociedades mercantiles locales que tengan por objeto la construcción de viviendas, el cálculo del ahorro neto se obtendrá tomando la media de los dos últimos ejercicios.

3.1.2. *Alteración de los conceptos tradicionales de ahorro bruto y neto*

Los ratios «ahorro bruto» y «ahorro neto» se han utilizado, tanto por la doctrina francesa como por la española, como medio de análisis de la gestión económica local y de diagnóstico de la situación financiera de las Corporaciones locales.

La doctrina¹⁴ define de forma unánime, al margen de variaciones terminológicas¹⁵, el ahorro bruto como la diferencia entre los ingresos y los gastos de la «Sección de Funcionamiento», en terminología francesa, o por «operaciones corrientes», en terminología española.

Este ahorro bruto ha de figurar como primer elemento de financiación de la «Sección de Inversión» u «operaciones de capital». Cuando al ahorro bruto se le detrae el montante del reembolso del capital de los empréstitos o préstamos del ejercicio, se obtiene el ahorro neto, también conocido como ahorro disponible, pues es la parte de ahorro disponible para la financiación de las nuevas inversiones.

Por lo tanto:

$$\text{Ahorro neto} = \text{Ahorro bruto} - \text{importe reembolso capital}$$

Por lo tanto, el ahorro bruto expresa la capacidad que tiene la entidad local para, en primer lugar, amortizar los capitales tomados a crédito o préstamo y, posteriormente

¹⁴ ARNAU BERNIA, V.: «Las operaciones de crédito de las Entidades Locales», cit., págs. 668 a 677.

¹⁵ Algunos autores prefieren utilizar el término «autofinanciación» bruta y neta, en lugar de «ahorro».

(ahorro neto), financiar total o parcialmente sus gastos de inversión, o, en su caso, hacer frente a la amortización de nuevos préstamos.

La obtención de los ratios «ahorro bruto» y «ahorro neto» en el caso español se ha visto facilitada mediante el perfeccionamiento de las estructuras presupuestarias en sus clasificaciones económicas.

El «ahorro bruto» es la diferencia entre el montante de todos los capítulos de ingresos por «operaciones corrientes» (capítulos 1 a 5 del presupuesto de ingresos) y el de todos los capítulos de gastos «corrientes» (capítulos 1 a 4 del presupuesto de gastos). Dicho cálculo se puede realizar en términos de datos presupuestarios iniciales o en términos de liquidación del ejercicio.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que determinados recursos por cuenta de capital, como son las contribuciones especiales y los recursos urbanísticos, figuran ubicados, de forma equivocada, dentro del capítulo 3, «Tasas y otros ingresos». Tanto las contribuciones especiales como los recursos urbanísticos, y cualquiera otros que deban ser calificados como ingresos por cuenta de capital, deben ser sustraídos del montante total de los ingresos por operaciones corrientes, ajustando con su importe el verdadero cómputo de los ingresos corrientes.

El «ahorro neto» se obtendrá al deducir del «ahorro bruto», así calculado, el importe total de las cuotas de amortización de empréstitos o préstamos del capítulo 9, «pasivos financieros», del presupuesto de gastos.

Tras estas explicaciones podemos ver claramente que continúan resultando aplicables la mayor parte de las críticas que efectuaba Arnaú Bernia¹⁶ a la redacción anterior del artículo 50.5 de la LRHL, en el que se establecía la forma de calcular el ahorro bruto y el ahorro neto, y que además pueden encontrarse otros puntos criticables que no se producían antes.

Efectivamente, en primer lugar cabe señalar que no se están tomando para el cálculo del ahorro neto exclusivamente las operaciones de naturaleza «corriente», puesto que, como ya señalábamos, determinados recursos por cuenta de capital, como son las contribuciones especiales y los recursos urbanísticos, figuran ubicados, de forma equivocada, dentro del capítulo 3, «Tasas y otros ingresos», y sin embargo la normativa no dispone, como hacía en su anterior redacción, que se excluya «la cuantía de los derechos liquidados por contribuciones especiales, así como cualquier otro ingreso que no tenga la naturaleza de ingreso corriente».

Por el contrario, sí que se excluye de este cálculo las obligaciones reconocidas por el capítulo 3 del presupuesto de gastos, que contiene no sólo los gastos e intereses de todas las operaciones de empréstito o préstamo tanto a corto como a largo plazo, sino también los intereses de demora por obligaciones incumplidas a su vencimiento, sean éstas por operaciones corrientes o por operaciones de capital, cifra que puede resultar significativa, dado el notorio retraso, en general, de la satisfacción de las obligaciones, corrientes o de capital, a sus respectivos vencimientos.

Esta deficiencia no se solventa ni siquiera en el último escalón del cálculo, ya que lo que se deduce en la operación final son los intereses («en términos constantes») de los

¹⁶ ARNAU BERNIA, V.J.: «Las operaciones de crédito de las entidades locales», cit., págs. 698 y 699.

préstamos y empréstitos, habiendo desaparecido, por tanto, enteramente, los intereses de demora. En definitiva, todas aquellas entidades locales con importantes gastos por intereses de demora, reciben arbitrariamente un tratamiento de favor, ya que el resultado de su ahorro neto se ve incrementado indebidamente por la sustracción de tales gastos.

Por otra parte, el cálculo del ahorro neto queda también distorsionado, respecto a su significado tradicional, al disponer el legislador que se excluya del cálculo de las anualidades teóricas, las operaciones de crédito garantizadas con hipotecas sobre bienes inmuebles, en proporción a la parte del préstamo afectado por dicha garantía. Al igual que ocurría con los intereses de demora, al excluir del cálculo del ahorro neto el capítulo 3 del presupuesto de gastos, y posteriormente no salvar esta exclusión en la última fase (por no incluirlo en la anualidad teórica), resultarán beneficiadas aquellas entidades que tengan sus préstamos garantizados mediante hipoteca sobre bienes inmuebles.

A pesar de todas estas limitaciones, es necesario destacar que la nueva configuración del concepto de ahorro neto en la Ley 50/1998 ha supuesto también algunas mejoras importantes respecto a la normativa anterior. En este sentido, se incluyen en el cálculo de la anualidad teórica de amortización todas las operaciones de empréstito y préstamo, tanto a corto como a largo plazo, mientras que en la redacción anterior de la LRHL únicamente se incluían las operaciones a medio y largo plazo, lo que provocaba, respecto a los intereses de las operaciones de tesorería, un efecto similar al analizado para los intereses de demora.

Además, se incluye también en el cálculo de las anualidades de amortización las correspondientes a préstamos o empréstitos avalados a terceros, lo que si bien es cierto que provoca también alteraciones en el concepto tradicional de ahorro neto, parece obedecer a un criterio de prudencia.

3.2. La relación capital vivo/ingresos corrientes frente a la relación carga financiera/ingresos corrientes

Como hemos podido ver, una de las modificaciones incorporadas por el legislador a través de la Ley 50/1998 ha sido la sustitución, para los casos generales —puesto que se mantiene en el caso de las operaciones excepcionales de los artículos 158 y 174 de la LRHL—, de la limitación que se venía imponiendo a través del concepto de carga financiera por el establecimiento de un límite al capital vivo de las operaciones de crédito vigentes.

Conviene, por tanto, analizar cómo se calcula el ratio capital vivo/ingresos corrientes según la LRHL y qué ventajas ha supuesto esta modificación.

3.2.1. Cálculo de la relación capital vivoringresos corrientes según la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

De acuerdo con el artículo 54.2 de la LRHL, entendemos que la relación capital vivo/ingresos corrientes se calculará tomando los siguientes datos:

- En el numerador, el volumen total del capital vivo de las operaciones de crédito vigentes a corto y a largo plazo, esto es, el saldo que en ese momento presenten las siguientes cuentas del Plan General de Contabilidad de la Administración Local de 1990 (en adelante, PGCAL)¹⁷:

152. Obligaciones y bonos a largo plazo interior.

153. Obligaciones y bonos a largo plazo exterior.

160. Préstamos a largo plazo.

170. Préstamos a largo plazo del interior

171. Préstamos a largo plazo del exterior.

515. Operaciones de Tesorería.

- En el denominador, el importe de los ingresos corrientes liquidados o devengados en el ejercicio inmediatamente anterior o, en su defecto, en el precedente a este último cuando el cómputo haya de realizarse en el primer semestre del año y no se haya liquidado el presupuesto correspondiente a aquél.

Termina el artículo 54.2 señalando que todo ello «según las cifras deducidas de los estados contables consolidados que integran los Presupuestos Generales de la Corporación». Se incluirán, por tanto, las cifras de la propia Entidad, sus Organismos autónomos y las sociedades mercantiles cuyo capital pertenezca íntegramente a la Entidad local.

3.2.2. Valoración de la modificación

Recordemos que en la anterior redacción de la LRHL, la concertación de operaciones de crédito a largo plazo precisaba autorización cuando la carga financiera anual derivada de la suma de las operaciones vigentes concertadas por la entidad local y de las proyectadas, excedía del 25 por 100 de los recursos liquidados por la entidad por operaciones corrientes, deducidos de la liquidación presupuestaria del ejercicio anterior o, en su defecto, del inmediato precedente a este último, si la operación se perfeccionaba en el primer semestre de cada ejercicio en curso. La carga financiera se definía en el artículo 54.4 de la LRHL como «la suma de las anualidades corrientes de amortización de las operaciones de crédito formalizadas o avaladas, con excepción de las operaciones de tesorería, calculadas en la forma prevista en el apartado cinco del artículo 50». En el apartado cinco del antiguo artículo 50 se hablaba del «importe de una anualidad teórica de amortización, incluidos los intereses y cuotas de amortización de capital, de cada uno de los préstamos a medio y largo plazo pendientes de reembolso, así como la de la operación proyectada, calculadas en todo

¹⁷ Siguiendo a LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. (*La Contabilidad Pública en el Subsector de la Administración Local*, ICAC, Madrid, 1996, pág. 299), el PGCAL recoge un conjunto de cuentas, incluidas en los grupos 1 y 5, para abordar la problemática contable del endeudamiento; sin embargo, la ICAL, en su Regla 236, establece que el endeudamiento derivado de operaciones de crédito quedará reflejado en las cuentas 152, 153, 160, 170 y 171, no haciendo mención a las restantes cuentas consideradas en el Plan. Respecto a las operaciones de tesorería, los cobros se recogerán en la cuenta 515.

caso en términos constantes, cualquiera que sea la modalidad y condiciones de cada operación».

De la simple lectura de estos dos artículos se observa ya que el concepto de carga financiera había que deducirlo de la coordinación de dos términos que parecen antagónicos, como son el de «anualidades corrientes» y el de «anualidad teórica de amortización». Como señalaba Arnau Bernia¹⁸, «para encontrar una interpretación útil y probablemente coincidente con la pretendida por el legislador» parecía no quedar más remedio que «descartar enteramente la expresión “anualidad corriente” y dar sólo como válida la de “anualidad teórica de amortización”».

Otra parte de las críticas al ratio carga financiera/ingresos corrientes se centraba en la discrepancia entre la forma de cálculo definida en los antiguos artículos 54 y 50 de la LRHL y la recogida en el artículo 158.5 para las operaciones que hemos llamado «excepcionales». En efecto, el artículo 158.5 define los términos «carga financiera» y «recursos por operaciones corrientes» en forma muy parecida, pero no idéntica, a como se encontraban regulados, antes de la Ley 50/1998, para los casos generales en el artículo 54.3-4 de la LRHL. Así, respecto al numerador del ratio definido en el artículo 158.5, surgía la duda de si habían de deducirse o no, como se hacía en el caso general, en el que se señalaba específicamente, las cantidades destinadas a las operaciones de tesorería; respecto al denominador, el artículo 158.5 toma los recursos por operaciones corrientes del presupuesto de la entidad (el vigente en el ejercicio considerado), mientras que el antiguo artículo 54.3 tomaba los recursos liquidados por operaciones corrientes (deducidos de la liquidación presupuestaria del ejercicio anterior o del inmediato precedente).

Respecto a la efectividad del ratio carga financiera/ingresos corrientes como indicador de la situación financiera de la entidad local, Fernández Domínguez¹⁹ señala algunas deficiencias:

- De una parte, se consideraba para calcular el ratio los recursos liquidados en un determinado ejercicio; puesto que una entidad puede liquidar un ejercicio con un resultado presupuestario positivo que refleje un nivel de derechos reconocidos alto que permita atender las obligaciones de ese año, y arrastrar a su vez de ejercicios anteriores una situación deficitaria, al atender la carga financiera sólo al resultado de aquel ejercicio, no se consideraba la situación global de la tesorería.
- Además, el ratio hacía mención exclusiva a términos presupuestarios, sin considerar otros datos que pueden obtenerse de la contabilidad pública.

Finalmente, varios autores²⁰ han demostrado, utilizando métodos de matemática financiera, y partiendo del carácter permanente en el tiempo de las Haciendas Locales,

¹⁸ ARNAU BERNIA, V.J.: «Las operaciones de crédito de las entidades locales», cit., pág. 694.

¹⁹ FERNÁNDEZ DOMÍNGUEZ, M. J.: «Medidas adoptadas por la Ley 13/1996 en relación al endeudamiento local», *Revista de Hacienda Local*, núm. 80, 1997, págs. 334 a 336.

²⁰ SALINAS VALENCIA, M.; BUIDE DÍAZ, S. Y DOMÍNGUEZ CALVO, M.J.: «Ineficacia de las limitaciones legales del nivel de endeudamiento de las Haciendas Locales», *Partida Doble*, núm. 73, diciembre 1996, páginas 67-78, especialmente págs. 70 y 71.

que era posible alcanzar grandes niveles de endeudamiento cuantitativo, sin que por ello se vulnerase el porcentaje establecido como carga financiera.

De todo lo expuesto podemos deducir que la sustitución de la relación carga financiera/ingresos corrientes por la del capital vivo/ingresos corrientes permite superar algunos de los problemas de interpretación que se planteaban anteriormente. Se trata además de un límite muy estricto, que elimina el peligro de un aumento continuado de los niveles de endeudamiento que planteaba la limitación de la carga financiera, puesto que en este caso se actúa directamente sobre el nivel de capital vivo a corto y a largo plazo.

No obstante, esta relación no refleja el peso que tiene la carga por el servicio de la deuda sobre los presupuestos municipales. Es evidente que un mismo nivel de endeudamiento puede ser más o menos adecuado dependiendo de cuestiones tales como los plazos y otras condiciones de la deuda. En este sentido, la utilización del ratio de carga financiera como instrumento de control presentaba ventajas respecto al del capital vivo introducido por la Ley 50/1998.

3.2.3. El cálculo de la carga financiera en las operaciones «excepcionales»

La relación carga financiera/ingresos corrientes continúa aplicándose como límite en el caso de las operaciones excepcionales contempladas en los artículos 158.5 y 174.2 de la LRHL.

De acuerdo con el citado artículo 158.5 de la LRHL, el ratio se calculará de la siguiente forma:

- En el numerador, la carga financiera total de la entidad
- En el denominador, los recursos por operaciones corrientes del Presupuesto de la Entidad.

El problema fundamental que plantea el mantenimiento de este ratio únicamente para estos casos excepcionales, es que la Ley, al haberse modificado los artículos 50 y 54, no define el concepto de «carga financiera total» de la entidad, lo que plantea ciertas dudas; por ejemplo, qué se hace con determinadas operaciones, como las concertadas a tipo de interés variable, en divisas o las que presentan amplios períodos de carencia, o si se incluyen en este concepto las comisiones y gastos.

3.3. Análisis de la solvencia de las entidades locales por el ente tutelar y por la Intervención

De acuerdo con el artículo 54.7 de la LRHL, en su redacción dada por la Ley 50/1998:

«Para el otorgamiento de la autorización de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores, se atenderá a la situación económica de la Entidad, Organismo Autónomo o sociedad mercantil peticionarios, deducida al menos de los

análisis y de la información contable a la que se hace referencia en el apartado 1 del artículo 54, incluido el cálculo del remanente de tesorería, del Estado de previsión de movimientos y situación de la deuda y, además, al plazo de amortización de la operación, a la futura rentabilidad económica de la inversión a realizar y a las demás condiciones de todo tipo que conlleve el crédito a concertar o a modificar».

Por lo tanto, el Ente tutelante deberá analizar la situación económica de la entidad local, para lo cual tendrá en cuenta, «al menos», pero no únicamente, el importe del ahorro neto y el Remanente de Tesorería. Como señala Ballarín Espuña ²¹, «la Ley no prohíbe la valoración adicional de cualesquiera otras variables, lo que resulta lógico teniendo en cuenta que el ahorro no es el único, ni quizás el más importante, parámetro determinante de la situación económica de cualquier Entidad Local».

Por otra parte, ya veíamos que la concertación o modificación de cualesquiera operaciones deberá acordarse previo informe de la Intervención, en el que se analizará, especialmente, la capacidad de la Entidad local para hacer frente, en el tiempo, a las obligaciones que se deriven de la operación que se pretende concertar o modificar (art. 53.2 de la LRHL).

Por lo tanto, el Ente tutelante y la Intervención, en el ejercicio de sus competencias, habrán de utilizar toda la información contable que se encuentre a su disposición y que permita analizar la capacidad de la entidad, organismo autónomo o sociedad mercantil local para hacer frente a las obligaciones derivadas de la operación crediticia de que se trate: esto es, su solvencia a corto y a largo plazo.

Entendemos que este análisis ha de realizarse tomando indicadores y datos distintos según se trate de entidades del que suele denominarse «sector público administrativo», es decir, entidades locales en sentido estricto y organismos autónomos administrativos, o entidades del «sector público empresarial», esto es, organismos autónomos comerciales y sociedades mercantiles locales. Y ello porque, mientras que en este último caso es posible aplicar los análisis que se realizan normalmente en el ámbito empresarial privado, el «sector público administrativo» presenta características que hacen necesarios otros planteamientos.

Vamos por ello a centrarnos en el análisis de la solvencia de las entidades que integran el «sector público administrativo», utilizando el contenido informativo de los estados contables que consideramos más relevantes a estos efectos, siguiendo el PG-CAL de 1990, y relacionándolo en ocasiones con los estados previstos por el Plan General de Contabilidad Pública de 1994 (en adelante, PGCP).

3.3.1. Balance de Situación

Respecto a la solvencia a corto plazo, Benito López y Vela Bargues ²² afirman que en las Administraciones públicas la definición del capital circulante como activo cir-

²¹ BALLARÍN ESPUÑA, M.: «Los límites de las operaciones crediticias locales...», cit., págs. 766 y 767.

²² BENITO LÓPEZ, B. y VELA BARGUES, J. M.: «Análisis e interpretación de los estados contables de las Administraciones Públicas», *Revista de Hacienda Local*, núm. 82, 1998, págs. 95 y 96.

culante menos pasivo circulante es de escasa utilidad. Dentro del activo circulante cabe distinguir entre derechos de cobro vencidos (ya imputados al presupuesto) y derechos de cobro no vencidos, los cuales formarán parte del presupuesto de ingresos del ejercicio en que se produzca su vencimiento. y por lo tanto, no podrán ser utilizados para hacer frente al pago de las deudas vencidas. sino que deberán ser empleados en la cobertura de gastos presupuestarios. En el lado del pasivo circulante, se incluyen también obligaciones de pago vencidas que, en principio, no formarán parte de ningún presupuesto de gastos futuro. y obligaciones de pago no vencidas (por ejemplo, la deuda no financiera) que se aplicarán al presupuesto de gastos del ejercicio en que se produzca su vencimiento, por lo que no serán amortizadas con cargo al activo circulante de la entidad, sino mediante la oportuna dotación presupuestaria.

La misma opinión tiene Pina Martínez²³, que destaca además el hecho de que en las entidades públicas las operaciones entre partidas de circulante no alteran el capital circulante de la entidad. Así, «si el endeudamiento a largo no puede financiar el período de maduración del activo circulante (los derechos reconocidos), y las enajenaciones de inmovilizado no pueden destinarse a pagar obligaciones de pago corriente, serán las variaciones de patrimonio que hayan implicado una entrada o salida real de fondos —circunstancia relativamente infrecuente— y los recursos generados o aplicados en el ejercicio, los que podrán alterar el capital circulante». También afectan al capital circulante las operaciones no presupuestarias, y el endeudamiento realizado de acuerdo con los artículos 158.5 y 174.2 de la LRHL.

Las limitaciones señaladas, así como la existencia de otras fuentes de información alternativas, como son el remanente de tesorería, o el estado de flujos de tesorería, a los que nos referiremos más adelante, hacen que la utilidad del Balance de Situación en este caso sea relativa.

Respecto a la **solvencia a largo plazo**, como señala Pina Martínez²⁴, «en las haciendas locales, tal como recoge el Capítulo VII de la Ley 39/88, es el ingreso y no el beneficio o su inmovilizado, el respaldo de las deudas, dado que este último, en su mayor parte, no es enajenable por estar afecto a la prestación de servicios públicos». Por ello, la mejor forma de evaluar la solvencia de una entidad pública es acudir a la composición de los gastos e ingresos presupuestarios no financieros, y más concretamente a los ingresos corrientes, en lugar de estudiar la estructura de pasivo y la comparación entre masas patrimoniales correlativas, como ocurre en la contabilidad empresarial. La diferencia entre ingresos razonadamente realizables y gastos de difícil disminución será la mejor garantía que avale la suscripción de nuevos préstamos. Por tanto, pueden resultar adecuados indicadores tales como ingresos/carga financiera del ejercicio o ingresos-gastos fijos/carga financiera. Otros indicadores como deuda total/fondos propios o activos fijos/fondos propios no tienen sentido en la Administración, ya que los «fondos propios» no son otra cosa que la simple diferencia entre activo neto total y pasivo exigible, no representando garantía de solvencia frente a terceros.

²³ PINA MARTÍNEZ, V.: «Análisis de las cuentas anuales públicas», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 13, 1994, pág. 105.

²⁴ PINA MARTÍNEZ, V.: «Análisis de las cuentas anuales públicas», cit., pág. 105.

En cualquier caso, la composición del activo fijo de la entidad, aunque en menor medida, también debe ser considerada a estos efectos, puesto que los activos realizables representan una fuente de financiación adicional. Activos fijos realizables/deuda a largo plazo es un indicador de cobertura de las obligaciones a largo plazo.

En definitiva, la utilidad del Balance de Situación radica en poner de manifiesto los recursos económicos con los que cuenta la entidad, y la forma en que los dichos recursos han sido financiados, información relevante para la predicción de la necesidad de endeudamiento, y que al mismo tiempo lo justifica.

3.3.2. El resultado económico-patrimonial y el resultado presupuestario

Según hemos señalado, la evaluación de la solvencia a largo plazo de una entidad pública debe partir del análisis de la composición de los gastos e ingresos presupuestarios no financieros y, en particular, de los ingresos corrientes, que resultan además más fáciles de predecir que en una entidad privada; por ello, el análisis del resultado económico-patrimonial y del resultado presupuestario es mucho más útil en este caso que en el ámbito privado.

Respecto al resultado económico-patrimonial, lo interesante radica en determinar cuál ha sido la naturaleza de los ingresos y gastos de la entidad, y no la cifra última del resultado. En este sentido, la ordenación por tramos que propone Pina²⁵, permite conocer si los resultados son operativos, recurrentes, económicos o financieros. El resultado de la actividad ordinaria compara ingresos y gastos recurrentes. El superávit indica que la entidad es capaz de financiar con los ingresos del ejercicio el funcionamiento de sus servicios y atender el gasto de su endeudamiento de una forma estable.

Este resultado de la actividad ordinaria podría obtenerse de la agregación de los resultados corrientes del ejercicio y los resultados de la cartera de valores recogidos en el PGCAL de 1990, que presenta ventajas en este sentido respecto a la Cuenta de Resultado económico-patrimonial prevista en el PGCP.

En cuanto al resultado presupuestario, el que aparece recogido en el Estado de Liquidación del Presupuesto del PGCAL de 1990 coincide, para los entes administrativos, con lo que el PGCP de 1994 denomina «saldo presupuestario». A efectos del análisis de la solvencia de una entidad pública, lo más útil es poder conocer la «composición» del resultado presupuestario; un valor positivo del mismo no significa necesariamente una situación sana, ya que puede deberse a operaciones extraordinarias. La información facilitada en este caso por el Estado de Resultado Presupuestario del PGCAL de 1990 es muy pobre, puesto que no diferencia entre los distintos tipos de operaciones. Habrá que acudir entonces a las liquidaciones de los presupuestos de gastos y de ingresos, en su clasificación económica, para mayor detalle.

Por el contrario, el formato de presentación introducido por el PGCP de 1994 ha mejorado la información disponible, ya que nos permite diferenciar entre operaciones no financieras, con activos financieros y con pasivos financieros. Para llegar a distinguir

²⁵ PINA MARTÍNEZ, V.: «Análisis de las cuentas anuales públicas», cit., págs. 107 y 108.

dentro de las operaciones no financieras entre las corrientes y las de capital, habrá que acudir también a los estados de liquidación de los presupuestos.

3.3.3. *El Estado de Remanente de Tesorería y el Estado de Tesorería*

Se trata de dos estados contables que pueden resultar de mucha utilidad en el análisis de la solvencia a corto plazo de una entidad pública.

El remanente de tesorería, al cierre de un ejercicio, es la magnitud que se obtiene por diferencia entre los derechos reconocidos netos pendientes de cobro a corto plazo más los fondos líquidos o disponibles, y menos las obligaciones ciertas reconocidas netas y pendientes de pago a corto plazo. Los derechos y las obligaciones podrán tener su origen tanto en operaciones presupuestarias como no presupuestarias, y haberse liquidado en el presupuesto corriente o en presupuestos cerrados.

Esta magnitud, cuando es positiva, representa «la liquidez acumulada por la entidad pública en el momento de su cálculo que se encuentra disponible para financiar gasto futuro, convirtiéndose de esta forma en un exponente importante de la salud financiera de la entidad»²⁶. No obstante, deben diferenciarse dos partes dentro del remanente de tesorería: el remanente afectado, que sólo podrá utilizarse para la financiación de incorporaciones de remanente de crédito correspondientes a gastos con financiación afectada; y el remanente no afectado, que es de libre disposición, y por tanto constituye un recurso que podrá utilizarse para la financiación de cualquier gasto.

En cualquier caso, es necesario destacar las limitaciones del Remanente de Tesorería; Pina²⁷ señala que es un «indicador del excedente de liquidez relativamente poco fiable, ya que los derechos de cobro todavía no se han realizado, y el mecanismo de dotación de provisiones para insolvencias no garantiza mínimamente que las mismas vayan a dotarse con un cierto realismo».

En cuanto al Estado de Tesorería, el PGCAL no tiene incluido en el mismo un «Estado del flujo neto de tesorería del ejercicio», tal y como se recoge en el PGCP de 1994, lo que supone una pérdida importante de información, puesto que el «Estado de tesorería» que se elabora de acuerdo con el PGCAL únicamente hace una distinción de cobros y pagos según sean presupuestarios o no presupuestarios. Por el contrario, el Estado de flujos previsto en el PGCP de 1994 informa sobre el déficit o superávit de tesorería del ejercicio, esto es, la diferencia entre la totalidad de cobros y la totalidad de pagos realizados durante el mismo, tanto por operaciones presupuestarias como no presupuestarias, identificándose la procedencia de los cobros y el destino de los pagos.

A través de este estado es posible conocer el superávit o déficit generado por las operaciones presupuestarias de carácter ordinario; en caso de superávit, el uso que se le ha dado; el origen de la tesorería para devolver deudas; cómo se han pagado las inversiones realizadas y las necesidades futuras de tesorería de la entidad.

²⁶ BENITO LÓPEZ y VELA BARGUES, J.M.: «Análisis e interpretación de los estados contables de las Administraciones Públicas», cit., pág. 110.

²⁷ PINA MARTÍNEZ, V.: «Análisis de las cuentas anuales públicas», cit., pág. 111.

En definitiva, sería de gran utilidad la elaboración de este estado por parte de las entidades locales.

4. CONCLUSIONES

La Ley de Acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado para 1999 ha reforzado el control indirecto a la apelación al endeudamiento local, endureciéndose los límites a partir de los cuales pierden su discrecionalidad en las decisiones de endeudamiento, todo ello con objeto de cumplir los objetivos del programa de convergencia con la Unión Europea.

La información facilitada por la contabilidad resulta muy útil en el cálculo y el control de algunos de los límites impuestos por la citada Ley al endeudamiento local. En algunos casos, el uso de la información contable podríamos decir que viene impuesto por la normativa —por ejemplo, a la hora de calcular el ahorro neto, se parte de los datos facilitados por la contabilidad presupuestaria—; en otros casos, la Ley deja la puerta abierta, dando solo algunos apuntes sobre los indicadores que es posible emplear —ahorro neto, remanente de tesorería, etc-.

El desarrollo de la Contabilidad Pública ha supuesto, sin duda, un adelanto importante en orden al control del déficit y del endeudamiento de la Administración Local, aunque el proceso sigue vivo, sobre todo después de la aprobación del PGCP de 1994, al que en un futuro se adaptará el Plan de Contabilidad de la Administración Local. Esta adaptación supondrá una mejora de la información contable disponible en muchos casos.

BIBLIOGRAFÍA

- ARIAS ABELLÁN, M. D.: «El régimen jurídico de la deuda pública de los Entes Locales», *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, Marcial Pons-Diputació de Barcelona, Madrid, 1993.
- ARNAU BERNIA, V.: «Las operaciones de crédito de las Entidades Locales», *Revista de Hacienda Local*, núm. 81, 1997.
- BALLARÍN ESPUÑA, M.: «Los límites de las operaciones crediticias locales: su configuración según la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social», *Revista de Hacienda Local*, núm. 81, 1997.
- BENITO LÓPEZ, B. y VELA BARGUES, J. M.: «Análisis e interpretación de los estados contables de las Administraciones Públicas», *Revista de Hacienda Local*, núm. 82, 1997.
- COMISIÓN DE PRINCIPIOS Y NORMAS CONTABLES PÚBLICAS: Principios contables públicos. Documentos 1 a 8, IGAE, Madrid, 1994.
- FERNÁNDEZ DOMÍNGUEZ, M. J.: «Medidas adoptadas por la Ley 13/1996 en relación al endeudamiento local», *Revista de Hacienda Local*, núm. 80, 1997.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho financiero español*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- LOPEZ HERNÁNDEZ, A. M.: *La Contabilidad Pública en el Subsector de la Administración Local*, ICAC, Madrid, 1996.
- PAGÉS I GALTÉS, J.: «Régimen jurídico de la Deuda pública local», *Revista de Hacienda Local*, núm. 83, 1998.
- PINA MARTÍNEZ, V.: «Análisis de las cuentas anuales públicas», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 13, 1994.
- SALINAS VALENCIA, M.; BUIDE DÍAZ, S. y DOMÍNGUEZ CALVO, M. J.: «Ineficacia de las limitaciones legales del nivel de endeudamiento de las Haciendas Locales», *Partida Doble*, núm. 73, diciembre 1996.

EL RECURSO DE APELACIÓN CONTABLE TRAS LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY 29/1998, DE 13 DE JULIO, REGULADORA DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

CONCEPCIÓN GUTIÉRREZ GARCÍA
Letrado del Tribunal de Cuentas
ANA RINCÓN VILLAGRÁ
Letrado del Tribunal de Cuentas

INDICE: 1. INTRODUCCIÓN. 2. CUESTIONES GENERALES RELATIVAS AL RECURSO DE APELACIÓN CONTABLE. 2.1. Competencia. 2.2. Las partes en el recurso de apelación, capacidad y legitimación. 3. OBJETO DEL RECURSO DE APELACIÓN. 3.1. Recurso de apelación contra autos. 3.2. Recurso de apelación contra sentencias. 4. TRAMITACIÓN. 5. CONCLUSIÓN.

1. INTRODUCCIÓN

El Tribunal de Cuentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 136 de la Constitución Española tiene reconocida una doble función, fiscalizadora y jurisdiccional. Mientras que la primera tiene por objeto el control de los ingresos y gastos públicos, la segunda el enjuiciamiento de las responsabilidades contables en que hubieran podido incurrir quienes manejen caudales o efectos públicos. Esta segunda función convierte al Tribunal de Cuentas en un auténtico órgano jurisdiccional, como ha señalado el Tribunal Constitucional, entre otras, en la Sentencia 187/1988 de 17 de octubre, que debe desempeñar sus funciones con sujeción a los principios de imparcialidad e independencia atendiendo a los procedimientos que, tanto la Ley Orgánica como la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, establecen en su articulado.

La responsabilidad contable se define en el artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/82, en relación con el 49.1 de la Ley 7/88, que establecen los requisitos que han de concurrir en una conducta para que sea generadora de dicha responsabilidad y han sido sintetizados por la Jurisprudencia de la Sala de Justicia del Tribunal, entre otras, en la Sentencia de 30 de septiembre de 1999, señalando que deben concurrir los siguientes:

«a) Daño o perjuicio en los caudales públicos producido por quien tenga a su cargo el manejo, custodia o administración de los mismos. b) Infracción dolosa o con cul-

pa o negligencia grave de las normas reguladoras del régimen presupuestario o de contabilidad y c) Relación de causa a efecto entra la acción u omisión y el daño o perjuicio producido».

Las responsabilidades contables pueden dar lugar, bien a un procedimiento de reintegro por alcance, entendiéndose por éste el saldo deudor injustificado de una cuenta (art. 72 LFTCU), o bien a un juicio de cuentas en el que se enjuician las responsabilidades contables distintas del alcance, que pueden surgir de las infracciones tipificadas en el artículo 141 apartados b) al g) de la Ley General Presupuestaria. Aun cuando se trata de procesos distintos, toda vez que en la tramitación del procedimiento de reintegro por alcance se aplica la Ley de Enjuiciamiento Civil (art. 73.2 LFTCU), mientras que en el juicio de cuentas se siguen las normas del procedimiento contencioso administrativo (art. 71 LFTCU), la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas contempla, en ambos casos, la doble instancia ya que prevé, en su artículo 80 la posibilidad de interponer el recurso de apelación contra las sentencias que pronuncien los Consejeros de Cuentas en primera instancia, y remite, en cuanto a la tramitación del recurso, a lo dispuesto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Resulta, por tanto, que a pesar de la dualidad de procedimientos que contempla la Ley en función de la materia objeto del proceso, estableciendo en cada caso una tramitación distinta, la apelación es única en su tramitación sin diferenciar si en la primera instancia las normas aplicadas han sido las de la Ley de Enjuiciamiento Civil o las de lo Contencioso Administrativo.

El artículo 24 de la Constitución consagra el derecho de todas las personas a obtener la tutela efectiva de jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que en ningún caso se produzca indefensión. El núcleo del referido derecho lo constituye, según ha señalado en múltiples ocasiones el Tribunal Constitucional, entre otras las Sentencias 36/1997, de 25 de febrero y 101/1997, de 20 de mayo, el acceso a la jurisdicción, la posibilidad de todas las personas de acudir a los Tribunales de Justicia y obtener una resolución sobre el fondo de la controversia planteada, salvo que lo impida una razón fundada en un precepto expreso de la Ley. Ahora bien, el derecho a los recursos no se integra en la tutela judicial efectiva, salvo en materia penal, de modo que el legislador no viene obligado, según señala la Sentencia del Tribunal Constitucional 93/1997, de 8 de mayo, entre otras, a diseñar un sistema determinado de recursos, no obstante, una vez que la Ley ha establecido el sistema, el derecho al recurso, en los términos y con los requisitos establecidos legalmente, pasa a integrar el derecho a la tutela judicial efectiva, por tanto, es fundamental para garantizar la efectividad del referido derecho conocer el sistema de recursos establecido por el legislador.

La Ley 7/88, bajo la rúbrica «De los recursos contra providencias, autos y sentencias», dedica sus artículos 80 a 84 a establecer el sistema de recursos en el ámbito de la jurisdicción contable, sin perjuicio de los recursos especiales regulados en los artículos 46.2 y 48.1 de la misma Ley procesal contable.

El artículo 80 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas dispone en su apartado 2 que «*contra las sentencias dictadas por los Consejeros de Cuentas de primera instancia, cabrá recurso de apelación*» y añade en su apartado 3 que el recurso de apelación «*se substanciará y decidirá en la forma prevenida para el recurso de la misma na-*

turaliza en la Ley reguladora del proceso contencioso-administrativo». Esta remisión en materia de tramitación estaba basada en la existencia de la doble instancia en el ámbito de la jurisdicción contencioso administrativa, si bien, la Ley 10/1992, de 30 de abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal suprimió el recurso de apelación en dicha jurisdicción. Se plantearon entonces dudas sobre si seguía siendo de aplicación a la apelación contable el procedimiento previsto en la legislación contenciosa que había sido derogado o si, por el contrario, había que buscar un régimen jurídico supletorio dada la vacatio legis que se había producido. El Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 23 de julio de 1993, entre otros, afirma respecto del art. 80.3 LFTCU que se produce «una especie de ineficacia sobrevenida, en cuanto que la remisión que contiene (respecto a substanciación y decisión) ya no es jurídicamente posible por haber sido borradas del Ordenamiento -mediante la designación expresa y completa- las normas jurídicas que conformaban el contenido de la remisión». Por tanto, esta situación hizo necesario acudir al orden de supletoriedad recogido en la Disposición Final Segunda de la LOTCU según la cual «para el ejercicio de las funciones jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas, en cuanto no esté previsto en la presente Ley o en la de su funcionamiento, se aplicarán supletoriamente la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y las de Enjuiciamiento Civil y Criminal, por este mismo orden de prelación». Así, al no existir el recurso de apelación en el orden jurisdiccional contencioso administrativo, pero si en el orden civil, se acudió a las normas de la Ley de Enjuiciamiento Civil para la tramitación de las apelaciones contables, como se afirma en reiterada Jurisprudencia de la Sala de Justicia, entre otros los Autos de 23 y 28 de julio de 1993, según los cuales, «ante el vaciado de contenido sufrido por la norma de remisión a la apelación en la materia contencioso administrativa, artículo 80.3 de la Ley de Funcionamiento, por mor de la disposición derogatoria de la Ley de Medidas no queda más remedio que acudir a las normas aplicables de la Ley de Enjuiciamiento Civil».

La entrada en vigor de la nueva Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa 29/1998, de 13 de julio, supone nuevamente la existencia de la doble instancia en el orden contencioso administrativo, por lo que la remisión contenida en el citado art. 80.3 LFTCU recobra toda su eficacia produciéndose importantes cambios en la tramitación de las apelaciones contables.

2. CUESTIONES GENERALES RELATIVAS AL RECURSO DE APELACIÓN CONTABLE

2.1. Competencia

El recurso de apelación, tal como ha señalado el Tribunal Constitucional en múltiples sentencias (entre otras las Sentencias 124/83, 24/85 y 194/90) es un recurso ordinario que permite un novum iudicium, otorgándose plenas facultades al juez ad quem para resolver cuantas cuestiones se le planteen. Es, además, un recurso devolutivo, del que conoce el órgano jurisdiccional superior de aquel que haya dictado la resolución recurrida.

La jurisdicción contable, tal como establece el art. 52.1 de la LFTCU, se ejerce por los Consejeros de Cuentas y por las Salas del Tribunal de Cuentas. La competencia para conocer de los recursos de apelación contable corresponde, según se desprende de los artículos 24.2 de la Ley Orgánica 2/82 y 54.1 b) de la LFTCU, a las Salas del Tribunal que conocerán de los recursos de apelación contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los Consejeros de Cuentas. Cada Sala, según el art. 11.2 de la LFTCU *«estará compuesta por el Presidente, que será el de la Sección y dos Consejeros»*.

Actualmente existe en el Tribunal de Cuentas una única Sala que, de hecho, se constituye por el Presidente y dos Consejeros de la Sección de Enjuiciamiento de los cuatro que, incluido el Presidente, forman esta Sección. Queda excluido de la Sala, en cada procedimiento, el Consejero que ha conocido del procedimiento en primera instancia. Ahora bien, es posible que en alguno de los tres Consejeros de Cuentas que forman la Sala en cada procedimiento concorra alguna de las causas de abstención o recusación que contempla la Ley Orgánica del Poder Judicial o la Ley de Enjuiciamiento Civil, pudiendo destacar, a este respecto, el Auto de la Sala de 25 de septiembre de 1998 que en un incidente de recusación promovido contra un Consejero de Cuentas que intervino en la primera instancia sin llegar a dictar resolución, señaló que no se daba la causa de recusación prevista en el nº 10 del art. 219 de la LOPJ *«haber actuado como instructor de la causa penal o haber resuelto el pleito o causa en anterior instancia»*, ya que el procedimiento en el que intervino el Consejero recusado no había alcanzado el grado de conclusión, por lo que no dictó resolución alguna definitiva en el mismo, no existiendo por ello, causa de recusación.

Como hemos visto, el citado artículo 52.1 de la LFTCU, integrado en el Capítulo II del Título V *«De los órganos de la jurisdicción contable y de sus atribuciones»*, establece que la jurisdicción contable se ejercerá por: *«a) Los Consejeros de Cuentas»*. En principio, parece que el ejercicio de la función jurisdiccional se atribuye a todos los Consejeros de Cuentas, siendo órganos de la Jurisdicción contable tanto los que están adscritos a la Sección de Enjuiciamiento como a la de Fiscalización, si bien, el artículo 11 de la misma Ley establece que: *«la Sección de Enjuiciamiento estará integrada por su Presidente y los Consejeros de Cuentas a quienes, como órganos de primera instancia o adscritos a la Sala o Salas del Tribunal, corresponde conocer de los procedimientos jurisdiccionales»*, el artículo 12 dispone que: *«Además de las funciones jurisdiccionales corresponde a la Sección de Enjuiciamiento:...»*, y el artículo 14 que *«Además de la competencia jurisdiccional a que se refiere el artículo 53 de esta Ley, corresponde a los Consejeros de Cuentas adscritos a la Sección de Enjuiciamiento:...»*. La interpretación de estos preceptos y otros concordantes, no deja, por tanto, dudas de que el ejercicio de la potestad jurisdiccional está atribuido a los Consejeros de Cuentas que componen la Sección de Enjuiciamiento.

La propia Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en el Auto de 23 de octubre de 1995 señala que los Consejeros de Fiscalización no tienen por sí mismos potestad jurisdiccional cuando afirma que *«las funciones jurisdiccionales se atribuyen, ex arts. 24 y 25 de la Ley Orgánica, 11, 12, 52, 53 y 54 de la de Funcionamiento y preceptos concordantes de ambos textos, a los Consejeros de Cuentas integrantes de la Sección de Enjuiciamiento, bien como órganos de primera instancia o adscritos a la Sala, y que recono-*

cérsela a los de la Sección de Fiscalización que forman y tramitan la pieza separada será tanto como darles consideración de juez ordinario predeterminado por la Ley».

Se plantea, entonces el problema de cómo constituir la Sala de Justicia cuando concurre alguna causa de abstención o recusación en dos Consejeros de los cuatro que integran la Sección de Enjuiciamiento. En estos casos surge un problema de interpretación de las disposiciones legales vigentes, ya que no hay una norma que prevea como constituir la Sala de Justicia cuando no hay suficientes Consejeros en la Sección de Enjuiciamiento. Una interpretación excesivamente rígida llevaría a entender que dado que la potestad jurisdiccional se atribuye exclusivamente a los Consejeros de la Sección de Enjuiciamiento, los Consejeros integrados en la Sección de Fiscalización no podrían formar parte de la Sala de Justicia, lo que daría lugar a que no se pudiera constituir ésta. Por tanto, hay que buscar una interpretación que permita dar cumplimiento al principio constitucional del derecho a la tutela judicial efectiva, conforme al cual, toda persona tiene derecho a un proceso jurisdiccional, lo que exige encontrar un sistema que permita formar la Sala de Justicia en estos casos.

Si partimos de las reglas establecidas en el art. 3.1 del Código Civil, las normas deben interpretarse atendiendo fundamentalmente a su espíritu y finalidad, y en ningún caso puede entenderse que el espíritu de la Ley contable sea que la Sala de Justicia sólo pueda constituirse cuando no concorra ninguna causa de abstención o recusación en dos, tres o en los cuatro Consejeros adscritos a la Sección de Enjuiciamiento. Es necesario, por tanto, buscar una interpretación acorde, como hemos dicho, con el derecho de todos de acceder a la jurisdicción, lo que nos lleva a entender que la función jurisdiccional se atribuye a la Sala de Justicia en cuanto órgano, que estará integrada por los Consejeros de la Sección de Enjuiciamiento y que en su defecto lo estará por los Consejeros de la Sección de Fiscalización, pero bien entendido que éstos pueden desarrollar funciones jurisdiccionales sólo en cuanto miembros de la Sala de Justicia pero no en su condición de Consejeros de Cuentas de la Sección de Fiscalización. Esta interpretación, en ningún caso es contraria a lo previsto en el artículo 117.3 de la Constitución, según el cual *«el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Jueces y Tribunales determinados en las Leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan»*, ya que el ejercicio de la jurisdicción contable está atribuido a los Consejeros de la Sección de Enjuiciamiento y a la Sala de Justicia.

En la práctica, cuando se ha producido esta situación, la Sala se ha formado con un Consejero de la Sección de Fiscalización, siguiendo el criterio interpretativo que hemos expuesto. Ahora bien, al no existir una regulación expresa del sistema de designación del Consejero de la Sección de Fiscalización, dentro de los ocho que integran la misma, que ha de formar parte de la Sala en cada caso, resulta obvio la necesidad de establecer un turno predeterminado que impida situaciones contrarias al principio de seguridad jurídica.

Finalmente, en la providencia de apertura del recurso se designa Ponente por estricto turno de reparto, a quien corresponden las funciones establecidas en el artículo 205 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

2.2. Las partes en el recurso de apelación, capacidad y legitimación

En la jurisdicción contable rige el principio dispositivo, así el artículo 60.1 LFTCU dispone que *«la jurisdicción contable juzgará dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de las alegaciones de las mismas»*. si bien el número 2 de dicho precepto matiza este principio al disponer que *«no obstante, si el órgano de dicha jurisdicción, al dictar resolución, estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundamentar la pretensión de responsabilidad contable o su oposición, lo someterá a aquéllas mediante providencia que, advirtiéndole que no se prejuzga el fallo definitivo, los expondrá y concederá a los interesados un plazo común no superior a diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión, en su caso, del plazo para dictar la mencionada resolución»*. En este punto existe, por tanto, un paralelismo entre la jurisdicción contable y la contencioso administrativa ya que, en el artículo 33.1 y 2 de la Ley de 13 de julio de 1998, se establece, en términos muy semejantes a los de la Ley de Funcionamiento, la vigencia del principio dispositivo y la posible intervención del órgano judicial cuando la cuestión sometida a su conocimiento no haya sido debidamente apreciada por las partes.

La vigencia del principio dispositivo en la jurisdicción contable hace necesario que el procedimiento se inicie siempre a instancia de parte y que el objeto del proceso se determine por las pretensiones de los interesados. de ahí la importancia de analizar la capacidad para ser parte y la legitimación para intervenir en los procedimientos.

En cuanto a la capacidad para ser parte rigen las reglas generales. Pueden ser parte quienes tienen capacidad jurídica, y tienen capacidad procesal aquellos que están en *«el pleno ejercicio de sus derechos civiles»*, como previene el artículo 2 de la LEC. Las personas jurídicas desde el momento que el ordenamiento les reconoce personalidad jurídica gozan de capacidad para comparecer en juicio y, en cuanto a las personas físicas, hay que estar a las reglas del derecho civil.

Por lo que respecta a la legitimación, en el recurso de apelación, lógicamente, viene limitada a quienes han sido parte en el procedimiento de primera instancia, siendo apelante quien considerando lesiva para sus intereses la resolución judicial interpone el preceptivo recurso y, apelados los demás.

En los artículos 47 LOTCU y 55 LFTCU, se regula la legitimación para intervenir en los procedimientos contables. Según el tenor del artículo 47 LOTCU:

«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.

Las Administraciones Públicas podrán ejercer toda clase de pretensiones ante el Tribunal de Cuentas, sin necesidad de declarar previamente lesivos los actos que impugnen.

Será pública la acción para la exigencia de la responsabilidad contable en cualquiera de los procedimientos jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas. En ningún caso se exigirá la prestación de fianza o caución, sin perjuicio de la responsabilidad criminal y civil en que pudiera incurrir el que ejercite la acción indebidamente».

Este precepto reconoce la legitimación de los particulares que tuvieran algún interés directo y el de las Administraciones Públicas, permitiendo a su vez la posibilidad de que un procedimiento se inicie mediante el ejercicio de la acción pública. Por su parte, el artículo 55 de la Ley de Funcionamiento reconoce en términos parecidos esta legitimación pero, a su vez, contempla la legitimación del Ministerio Fiscal y limita en su punto segundo la legitimación de los particulares para intervenir en los procesos jurisdiccionales contables al afirmar que: *«Se considerarán legitimados pasivamente los presuntos responsables directos o subsidiarios, sus causahabientes y cuantas personas se consideren perjudicadas por el proceso»*.

De conformidad con lo dispuesto en los preceptos citados, están legitimados activamente las Administraciones Públicas y el Ministerio Fiscal. Respecto a la Administración Pública, no es preciso que previamente declare lesivos los actos que impugna ante el Tribunal de Cuentas (artículo 55.1 LFTCU) y, en el concepto de Administración Pública debe incluirse, por expresa disposición del artículo 4 LOTCU, a la Administración del Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales. Entidades Gestoras de la Seguridad Social, Organismos Autónomos. Sociedades Estatales y demás Empresas Públicas.

La intervención del Ministerio Fiscal en los procedimientos de la jurisdicción contable supone una especialidad frente a otras jurisdicciones, donde su legitimación viene limitada exclusivamente a determinados procesos, en función de la naturaleza de la materia de que se trate, por existir un especial interés en la defensa de la legalidad. El artículo 16 LFTCU contempla las funciones del Ministerio Fiscal en el Tribunal de Cuentas y en particular, en las letras c) y d) se regula su legitimación para intervenir en los procedimientos jurisdiccionales, siendo su tenor literal el siguiente:

«Son funciones de la Fiscalía del Tribunal de Cuentas:

c) Tomar conocimiento de todos los procedimientos fiscalizadores y jurisdiccionales que se sigan en el Tribunal a efectos de esclarecer las posibles responsabilidades contables que de ellos puedan derivarse.

d) Ejercitar la acción de responsabilidad contable y deducir las pretensiones de esta naturaleza en los juicios de cuentas y en los procedimientos de reintegro por alcance».

Finalmente, resta analizar la legitimación de los particulares. El ejercicio de las acciones contables sólo puede dirigirse contra quienes han sido gestores de fondos públicos, esto es, todos aquellos que han tenido a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos y que, por tanto, están obligados a rendir cuentas de su gestión y a justificar el empleo o destino dado a los mismos. De ahí que la Ley Orgánica hable de quien tenga un interés directo o sea titular de un derecho subjetivo y que la Ley de Funcionamiento cite a los presuntos responsables tanto directos como subsidiarios. Pero el citado artículo 55 LFTCU permite también la intervención de los que se consideren perjudicados por el proceso y de los causahabientes de los presuntos responsables.

Por lo que respecta a los causahabientes, es posible que durante la substanciación del proceso se produzca el fallecimiento de alguno de los presuntos responsables contables

o que el fallecimiento haya tenido lugar incluso antes de su inicio, planteándose entonces la duda de si la legitimación para intervenir desaparece con la muerte del presunto responsable. El artículo 38.5 LOTCU dispone que *«las responsabilidades, tanto directas como subsidiarias, se transmiten a los causahabientes de los responsables por la aceptación expresa o tácita de la herencia, pero sólo en la cuantía a que ascienda el importe líquido de la misma»*. Es evidente, a la luz de este precepto y de lo dispuesto en el artículo 55, que una vez conocido el fallecimiento del presunto responsable, están legitimados para intervenir en el procedimiento los causahabientes que hayan aceptado la herencia. No obstante, hay que tener en cuenta que la Sala de Justicia en múltiples resoluciones, entre otras, las Sentencias de 25 de octubre de 1994, 26 de febrero de 1996 y 23 de octubre de 1997 ha interpretado este artículo 38.5 LOTCU entendiendo que lo que se transmite no es la responsabilidad sino la deuda al afirmar que *«la responsabilidad contable, dado su carácter subjetivo y personalísimo, al exigir dolo, culpa o negligencia graves, sólo puede imputarse al que con sus actos u omisiones contrarias a la Ley origine el menoscabo al Tesoro Público y en consecuencia dicha responsabilidad no es transmisible, lo que se transmite es la deuda derivada de una declaración de responsabilidad»*. La consecuencia de esta interpretación es considerar que no se transmite la responsabilidad contable a los causahabientes cuando hubiese fallecido el presunto responsable contable antes de dictarse sentencia, lo que a nuestro juicio da lugar a una transformación del verdadero sentido del artículo 38.5 LOTCU y a que se produzca un enriquecimiento injusto de los causahabientes y un perjuicio no reintegrado a la Hacienda Pública que tiene que soportar que por el fallecimiento del gestor su crédito quede incobrado, quedando imprejuizadas situaciones en las que ha existido un ilícito contable.

No debe, sin embargo, confundirse la legitimación de los presuntos responsables, que tiene su razón de ser en el ejercicio de una acción de responsabilidad contable contra ellos, con el ejercicio de la acción pública que prevé el ya analizado artículo 47 de la Ley Orgánica y que se desarrolla en el artículo 56 LFTCU. La acción pública permite que cualquier persona pueda iniciar un procedimiento ante el Tribunal de Cuentas siempre que se persone en forma e individualice los supuestos de responsabilidad por los que actúa, con referencia específica a cuentas determinadas, o a concretos actos de intervención, administración, custodia o manejo de bienes, caudales o efectos públicos. Así del art. 47 de la LOTCU se desprende la legitimación activa de los particulares para actuar ante la jurisdicción contable a través del mecanismo de la acción pública, mientras que el art. 55 de la LFTCU contempla la legitimación pasiva en los procesos contables de los presuntos responsables, sus causahabientes y quienes se consideren perjudicados.

Por tanto, si con carácter general en primera instancia, la legitimación activa corresponde a las Administraciones Públicas, y al Ministerio Fiscal, cabe también que cualquier particular inicie un procedimiento contable. Sin embargo, la legitimación pasiva siempre será la de los presuntos responsables contables, en caso de fallecimiento, la de sus causahabientes y la de todos aquellos que se consideren perjudicados por el proceso. En el recurso de apelación, los principios de la legitimación siguen siendo los mismos, en cuanto que en segunda instancia sólo pueden intervenir los que lo hayan hecho en la primera, pero la posición procesal de las partes variará en función de quien

haya resultado perjudicado por la sentencia recurrida, que bien puede ser la parte demandante o bien la demandada en primera instancia, por haber visto desestimadas sus pretensiones.

2.2.1. Postulación

Para actuar validamente en un proceso se exige, además de la capacidad y la legitimación, la postulación que ha sido definida por la doctrina como la facultad de pedir al Juez o Tribunal la tutela jurídica.

Rige en esta materia el artículo 57 LFTCU que al igual que en la anterior LJCA establece que las partes deben actuar representadas por un procurador o valerse tan solo de abogado con poder al efecto. cuando actuaren representadas por un procurador deberán ser asistidas por abogado, sin lo cual no se dará curso a ningún escrito, salvo lo previsto en el artículo 10 número 4 de la LEC. Sin embargo, en esta materia la nueva LJCA ha cambiado el sistema, distinguiendo según se actúe ante un órgano unipersonal o colegiado. En el primer caso, rige el mismo sistema anterior, exigiendo en cambio la intervención de abogado y procurador cuando se actúe ante un órgano colegiado.

Podrán, no obstante, comparecer por sí mismos, sigue diciendo el artículo 57 LFTCU, en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 48.1 LOTCU, los funcionarios y el personal al servicio de las entidades del sector público legitimados para actuar ante el Tribunal de Cuentas e, igualmente, para defender derechos e intereses propios, las personas que tengan título de Licenciado en Derecho, aunque no ejerzan la profesión de procurador o abogado. Este precepto ha planteado dudas de interpretación en relación con aquellas personas que no están ligadas a la entidad pública por una relación funcional o de servicios, como los Alcaldes de los Ayuntamientos o los Concejales, entendiéndose que debe llevarse a cabo una interpretación amplia del precepto, concretamente de la expresión «personal al servicio de las entidades del sector público», por lo que se permite que puedan comparecer por sí mismos aunque no tengan el título de Licenciado en Derecho.

Por otro lado, están inhabilitados para actuar ante el Tribunal de Cuentas como abogado o procurador, quienes los dos años inmediatamente anteriores hubieran sido Consejeros, funcionarios o personal del mismo.

Por lo que respecta a la representación y defensa del Estado y de sus Organismos Autónomos corresponde, según establece el artículo 48.2 de la LOTCU en relación con el artículo 447 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, a los Abogados del Estado. En cuanto a la representación y defensa de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, contempla la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas un régimen distinto del previsto en la Ley Orgánica del Poder Judicial, ya que conforme a lo dispuesto en el citado artículo 48.2 LOTCU corresponde a sus propios letrados, a los abogados que designen o a los Abogados del Estado. Se aparta, por tanto, este precepto del régimen general previsto en el art. 447 de la LOPJ, que sólo establece la posibilidad de que los Abogados del Estado defiendan y representen a las Comunidades Autónomas pero, en ningún caso, a las Corporaciones Locales.

3. OBJETO DEL RECURSO DE APELACIÓN

Partiendo de lo dispuesto en el art. 80 de la LFTCU vamos a diferenciar la apelación de autos y la de sentencias. en cuanto la remisión a la LJCA es distinta en los dos supuestos. llevándose a cabo una remisión material y formal, en el primer caso y, meramente formal, sólo referida al procedimiento, en el segundo.

3.1. Recurso de apelación contra autos

El número 1 del art. 80 de la LFTCU establece:

«Contra las providencias y autos de los órganos de la jurisdicción contable se darán los recursos prevenidos en la Ley reguladora del proceso contencioso administrativo.»

Conforme a lo establecido en este artículo, cuando se pretenda recurrir una providencia o un auto, hay que acudir a lo dispuesto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa para poder determinar si cabe o no recurso y cual será su tramitación. El legislador ha establecido de esta forma una remisión material a la Ley contenciosa para determinar los casos y forma en que las providencias y autos de la jurisdicción contable pueden ser objeto de recurso. La nueva Ley de 13 de julio de 1998 establece el recurso de apelación contra autos en el artículo 80. que tiene como antecedente el artículo 93 de la LJCA de 1956. suprimido por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Procesal de 1992. A diferencia de la Ley de 1956 antes de la reforma de 1992, el citado artículo 80 no establece como regla general la apelación de autos, sino que enumera una serie de casos tasados en los que dicho recurso es procedente. siempre que se den los demás requisitos establecidos legalmente. Así, en el número 1 del artículo 80 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa se establecen los autos contra los que cabe recurso de apelación:

«Son apelables en un solo efecto los autos dictados por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo y los Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo, en procesos de los que conozcan en primera instancia, en los siguientes casos:

- a) Los que pongan término a la pieza separada de medidas cautelares.*
- b) Los recaídos en ejecución de sentencia.*
- c) Los que declaren la inadmisión del recurso contencioso-administrativo o hagan imposible su continuación.*
- d) Los recaídos sobre las autorizaciones previstas en el artículo 8.5.*
- e) Los recaídos en aplicación de los artículos 83 y 84.»*

A excepción de la letra *d)*, los demás supuestos son trasladables al ámbito de la jurisdicción contable y, por tanto, sólo en estos supuestos cabe el recurso de apelación

contra los autos dictados por los Consejeros de Cuentas en primera instancia, el cual se admitirá en un solo efecto y se tramitará conforme a lo dispuesto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, artículos 81 y ss.

a) y b) En primer lugar, vamos a analizar conjuntamente los supuestos previstos en las letras *a)* y *b)* del artículo 80.1 de la LJCA, ya que hay una remisión general en materia de recursos a la Ley contenciosa pero también hay, en estas dos materias, una remisión específica que realiza la LFTCU a la LEC. lo que plantea similares dudas de interpretación en ambos casos.

El primero de los casos contemplados en el artículo 80.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa es el de los **autos que pongan término a la pieza separada de medidas cautelares**. En la jurisdicción contable, como medida cautelar, cabe el embargo preventivo, ya que el objeto del proceso siempre es una prestación económica. El art. 67 de la LFTCU establece que *«para el aseguramiento de las responsabilidades contables que pudieran decretarse en los procedimientos jurisdiccionales del Tribunal, podrá solicitarse, por el Ministerio Fiscal, Letrado del Estado o legal representante de la Entidad del sector público perjudicada, embargo preventivo de los bienes de los iniciados en responsabilidad contable en los casos y en la forma establecidos en la Ley de Enjuiciamiento Civil, sin que pueda exigírseles fianza de clase alguna para decretarlo»*. Se remite, por tanto, este precepto al régimen jurídico previsto en la LEC en materia de embargo preventivo lo que a su vez plantea si, en lo relativo a los recursos, hay que acudir al régimen general establecido en el art. 80 de la LFTCU o si hay que estar a lo dispuesto en la Ley de remisión.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 1403 LEC, contra el auto que decreta el embargo preventivo no se dará recurso alguno. sin perjuicio de que una vez practicado el embargo pueda el deudor oponerse en la forma establecida en el art. 1416 LEC, sustanciándose la oposición por los trámites de los incidentes (arts. 741 y siguientes de la LEC). Contra la sentencia que resuelva el incidente se dará recurso de apelación en un solo efecto. Finalmente contra la sentencia que dicte la Sala de Justicia se dará recurso de casación si concurren los requisitos establecidos en el art. 81 de la LFTCU, que se sustanciará por los trámites establecidos en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (art. 84.1 LFTCU).

Sin embargo, si se trata de un auto que deniega el embargo, podrá interponerse recurso de reposición y recurso de apelación en ambos efectos. y si lo que hace el auto es declarar nulo el embargo por no haber sido ratificado en tiempo y forma. se dará recurso de reposición, y contra el auto desestimatorio de la reposición recurso de apelación en ambos efectos (art. 1411 LEC).

En cuanto al segundo de los casos contemplados en el artículo 80.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, es decir, que se trate de **autos recaídos en ejecución desentencia**, el art. 85.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas establece que la ejecución de las sentencias firmes dictadas por los Consejeros de Cuentas se realizará de oficio o a instancia de parte por el mismo órgano jurisdiccional que la hubiera dictado en primera instancia, en la forma establecida para el proceso civil (arts. 919 y siguientes de la LEC). Al igual que en el caso anterior. la Ley de Fun-

cionamiento del Tribunal de Cuentas establece una regla especial en esta materia, remitiendo también a lo dispuesto en la LEC, en lugar de a las normas reguladoras de la jurisdicción contencioso administrativa.

Conforme a lo dispuesto en la LEC los recursos que caben en ejecución de sentencia están en función de si ésta condena al pago de una cantidad líquida o ilíquida, siendo distinta la tramitación que debe seguirse. Si la sentencia condena al pago de una cantidad líquida, es de aplicación lo dispuesto en el art. 921 de la LEC que remite, en cuanto al embargo, a lo dispuesto para el juicio ejecutivo (arts. 1447 y siguientes de la LEC), y si condena al pago de una cantidad ilíquida, se procederá a su liquidación por el Consejero de Cuentas que conozca de la ejecución en la forma establecida en la LEC (art. 71 4ª a) y 86.2 de la LFTCU. En este segundo caso, si el deudor impugna la relación de daños y perjuicios presentada por el acreedor se procederá en la forma establecida en los arts. 937 y siguientes de la LEC y, contra el auto por medio del cual el Consejero fije la cantidad que debe abonarse cabe, según el art. 942 de la LEC, recurso de apelación en un solo efecto.

El complejo régimen jurídico de remisiones que contempla la legislación específica del Tribunal de Cuentas que establece como Ley supletoria, en primer lugar, la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, si bien en algunas materias, como las ya analizadas, del embargo preventivo y de la ejecución de sentencias, remite a la legislación civil, hace que, como hemos señalado, se planteen problemas de interpretación. En los dos casos expuestos surge la duda de si la remisión a la Ley de Enjuiciamiento Civil incluye o no el sistema de recursos. En estos supuestos hay dos preceptos contrapuestos, por un lado, la remisión a la Ley de Enjuiciamiento Civil que se hace en materia de embargo y ejecución y, por otro, la remisión en materia de recursos que contiene el artículo 80 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Como ya ha quedado dicho, el derecho a los recursos no se integra en la tutela judicial efectiva, salvo en materia penal, si bien una vez que el legislador ha creado el sistema, el derecho al recurso, pasa a integrar el mismo. Por tanto, establecido el sistema de recursos en la jurisdicción contable, con los límites y requisitos en cada caso previstos en la Ley, el derecho al recurso forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, ya se consideren procedentes los previstos en la legislación civil o en la contencioso administrativa.

En consecuencia, optar por la aplicación de los recursos previstos en la Ley de Enjuiciamiento Civil o en la de la Jurisdicción Contencioso Administrativa no supone en ningún caso una vulneración de la tutela judicial efectiva, siendo más lógico para evitar las situaciones de absurdo jurídico que pueden resultar de la aplicación de los dos textos legales optar por un sólo régimen jurídico supletorio. En materia de embargo preventivo, por ejemplo, conforme a lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil contra el auto que decreta el embargo no cabe recurso alguno porque se reconoce la posibilidad de oposición posterior del deudor, sustanciándose ésta por los trámites de los incidentes. Sin embargo, si acudimos a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, donde no existe ese trámite de oposición, si cabe recurso contra el auto en el que se acuerda el embargo. En la jurisdicción contable, donde el embargo se sustancia con arreglo a los trámites de la Ley de Enjuiciamiento Civil y donde, por tanto, existe

ese trámite de oposición del deudor, no tiene sentido reconocer un recurso de apelación contra el auto que acuerda el embargo, ya que quedaría vacío de contenido el trámite de oposición, en cuanto en apelación el órgano jurisdiccional superior del que hubiera acordado el embargo podría haber resuelto el recurso interpuesto produciendo el efecto de cosa juzgada material que impediría que en el proceso incidental posterior se resolviera sobre la misma cuestión planteada en la apelación. Por tanto, la remisión de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas en una materia concreta al régimen de la Ley de Enjuiciamiento Civil, debe entenderse de una manera global, incluyendo el régimen de recursos, por lo que no sería aplicable en tales casos el régimen general que previene el art. 80 de la LFTCU, sin perjuicio de que la tramitación de los recursos que procedan deba ajustarse a las normas de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

c) La letra c) del artículo 80.1 de la LJCA hace referencia a los autos que declaren la **inadmisión del recurso o hagan imposible su tramitación**. En el ámbito de la jurisdicción contable podemos distinguir los siguientes supuestos:

En primer lugar es susceptible de recurso de apelación el auto por el que el Consejero de Cuentas declara no haber lugar a la incoación del juicio *«si de la pieza o expediente resultara, de modo manifiesto e inequívoco la inexistencia de caso alguno de responsabilidad contable, la falta de jurisdicción, la propia incompetencia del órgano jurisdiccional o la falta de procedimiento de fiscalización del que haya de depender la responsabilidad contable»* según el art. 68.1 de la LFTCU, y añade el referido artículo que tal declaración se efectuará por los trámites prevenidos para la inadmisión del recurso en el proceso contencioso administrativo ordinario (art. 51.5 LJCA).

En segundo lugar cabe el recurso de apelación contra el auto de archivo a que se refiere el art. 69.3 de la LFTCU, para el caso de que no fuese presentada demanda. Establece el citado artículo que de la pieza y demás actuaciones, o en su caso del expediente administrativo de responsabilidad contable, se dará traslado al Letrado del Estado, al representante procesal de la Entidad del sector público perjudicada, en caso de que no estuviere representada por aquél, y a los demás comparecidos como parte actora para que deduzcan la oportuna demanda en el plazo común de veinte días. Si ninguna demanda fuere presentada, se dará traslado al Ministerio Fiscal para que la formule si procediere, y si tampoco fuera deducida por éste se ordenará de oficio el archivo de los autos.

Serán también susceptibles de apelación las resoluciones de los Consejeros de Cuentas que supongan una forma anormal de terminación del proceso, que se establecen en el artículo 78 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. El referido artículo regula entre los modos de terminación de los procedimientos jurisdiccionales, además de la sentencia, el auto de sobreseimiento, el allanamiento, el desistimiento y la caducidad. El sobreseimiento está regulado, a su vez, en el artículo 79 de la LFTCU, que en su número 3 dispone que contra el auto que acuerde el sobreseimiento se dará recurso de apelación. Por su parte, el art. 78.2 de la LFTCU establece que el allanamiento, el desistimiento y la caducidad se registrarán por lo dispuesto en la LJCA, siendo

aplicables en concreto los artículos 52.2 sobre caducidad y 74.3 y 8 sobre desistimiento. Por lo que respecta al allanamiento está regulado en el art. 75 de la LJCA según el cual producido el allanamiento el órgano judicial dictará sentencia de acuerdo con las pretensiones del demandante, salvo que ello supusiera una infracción manifiesta del ordenamiento jurídico, en cuyo caso dictará la sentencia que estime justa y, contra la referida sentencia cabrá recurso de apelación conforme a lo dispuesto en el art. 80.2 de la LFTCU.

Cabe también, como ya hemos visto en materia de legitimación, que un procedimiento jurisdiccional ante el Tribunal de Cuentas se inicie mediante el ejercicio de la acción pública, exigiéndose la constitución en parte y la concurrencia de los requisitos previstos en el artículo 56 de la Ley de Funcionamiento. Una vez ejercitada la acción pública, si no existiesen indicios de responsabilidad o, ésta no mereciese la calificación de contable o, no se hubiesen individualizado en el escrito los supuestos de responsabilidad contable, el Consejero de Cuentas puede acordar su archivo y contra ese auto cabe recurso de apelación.

Finalmente hay que hacer una referencia a las resoluciones dictadas por los Consejeros de Cuentas en las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables reguladas en los arts. 45 a 48 de la LFTCU. Antes del inicio de un procedimiento jurisdiccional ante el Tribunal de Cuentas es necesario que se desarrolle una fase previa de acopio de documentación y práctica de actuaciones necesarias para comprobar si hay o no indicios de responsabilidad contable que den lugar en su caso al posterior juicio. No obstante, cuando de modo manifiesto se advierta que esta responsabilidad no existe el Consejero de Cuentas puede acordar el no inicio de esta fase previa, lo que obviamente impide el comienzo del posterior proceso jurisdiccional. Surge, por tanto, la duda de si en estos casos cabe interponer recurso de apelación contra la resolución dictada por el Consejero de Cuentas porque en definitiva supone una forma de inadmitir el recurso jurisdiccional, si bien, estos preceptos contemplan la existencia de un recurso especial que se interpondrá en el plazo de cinco días y cuya competencia se atribuye a la Sala de Justicia (arts. 46.2 y 48.1 de la LFTCU).

e) Por último son apelables los autos que se dicten en aplicación de los arts. 83 y 84 de la LJCA (art. 80.1 e) LJCA). El art. 83 establece que, no obstante, admitirse la apelación de sentencias en ambos efectos, salvo que se disponga lo contrario, el Juez en cualquier momento, a instancia de la parte interesada podrá adoptar las medidas cautelares pertinentes para asegurar la ejecución de la sentencia, remitiéndose a lo dispuesto en el Capítulo II del Título IV de la Ley contenciosa. En el ámbito de la jurisdicción contable, como hemos señalado anteriormente, rige en materia de medidas cautelares lo dispuesto en el art. 67 de la LFTCU, según el cual para el aseguramiento de las responsabilidades contables que pudieran decretarse en los procedimientos jurisdiccionales del Tribunal, es de aplicación lo dispuesto para el embargo preventivo en la Ley de Enjuiciamiento Civil, por lo que nos remitimos a lo ya expuesto al tratar la apelación de los autos que ponen término a la pieza separada de medidas cautelares.

Caso distinto es el del art. 84 de la LJCA, que regula la ejecución provisional de las sentencias recurridas en apelación. La ejecución provisional de las sentencias recurridas

en apelación. si ésta se admite en ambos efectos como es el caso de la jurisdicción contable, es una excepción al efecto suspensivo del recurso que requiere petición de parte y ponderación de los intereses en juego.

La LFTCU no regula la ejecución provisional de las sentencias. quizá siguiendo el modelo de la LJCA de 1956 que tampoco regulaba esta posibilidad, siendo ejecutables únicamente las sentencias firmes. Sin embargo, tras la reforma de 1992 el art. 98 de la LJCA de 1956 permitió la ejecución provisional de las sentencias recurridas en casación, siguiéndose los trámites establecidos en el art. 385 de la LEC, según numerosas resoluciones del Tribunal Supremo a este respecto, por todas el Auto de 11 de enero de 1993. Ahora, con la reforma de 1998, además de la ejecución provisional como consecuencia de la interposición de un recurso de casación, cabe también la ejecución provisional en el ámbito del recurso de apelación. La falta de regulación específica de la Ley contable sobre esta materia no significa que no quepa la posibilidad de una ejecución provisional cuando se apele una sentencia siempre que el juzgador de instancia considere que concurren razones suficientes para ello. Es cierto, que en la práctica no se ha dado este supuesto ya que en los procedimientos ante el Tribunal de Cuentas lo habitual es que se practiquen los embargos preventivos bien en la fase de Actuaciones Previas conforme a lo previsto en el artículo 47.1 g) de la LFTCU o una vez iniciado el procedimiento jurisdiccional. Cabe, sin embargo, que en un procedimiento no se haya practicado el embargo y que la sentencia de primera instancia declare la existencia de una responsabilidad contable, pudiendo solicitarse como consecuencia de la interposición del recurso de apelación que se ejecute provisionalmente la sentencia, y ya que la LFTCU en su artículo 80 remite a la legislación contencioso administrativa en materia de apelación sin establecer excepción alguna, resulta de aplicación, sin ninguna duda, lo dispuesto en el artículo 84 de la LJCA. Por lo tanto, no cabe sino concluir que en la jurisdicción contable también es posible la ejecución provisional de sentencias apeladas cuya regulación se encuentra en el citado artículo 84 de la LJCA y contra los autos dictados por el Consejero de instancia en aplicación de este precepto cabe recurso de apelación ante la Sala de Justicia.

3.2. Recurso de apelación contra sentencias

El número 2 del artículo 80 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas establece:

«Contra las sentencias pronunciadas por los Consejeros de Cuentas en primera instancia, cabrá recurso de apelación».

Por tanto, a diferencia de las apelaciones contra autos en las que el régimen de recursos es el contemplado en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en las apelaciones contra sentencias la remisión es exclusivamente formal porque están ya determinados en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas los casos en los que cabe la interposición del recurso de apelación, aplicándose las normas contencioso ad-

ministrativas sólo en cuanto a la tramitación, ya que el número 3 del citado artículo 80 de la LFTCU establece que *«el recurso de apelación contra las resoluciones a que se refieren los párrafos anteriores se substanciará y decidirá en la forma prevenida para el mismo recurso en la Ley reguladora del proceso contencioso-administrativo»*. La jurisdicción contable se aparta del régimen jurídico propio del ámbito contencioso administrativo respecto de las sentencias contra las que cabe apelación, ya que el art. 81.1 de la LJCA dispone que:

«Las sentencias de los Juzgados de lo Contencioso-administrativo y de los Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo serán susceptibles de recurso de apelación, salvo que se hubieran dictado en los asuntos siguientes:

- a) Aquéllos cuya cuantía no exceda de tres millones de pesetas.*
- b) Los relativos a materia electoral comprendidos en el artículo 8.4».*

Si en la jurisdicción contable fuera aplicable el régimen de lo contencioso administrativo en cuanto al objeto del recurso de apelación en materia de sentencias, habría que excluir de la posibilidad de apelar todos aquellos asuntos cuya cuantía no exceda de 3 millones de pesetas. Sin embargo, en el ámbito contable son apelables todas las sentencias dictadas en primera instancia por los Consejeros de Cuentas, ya que la Ley de Funcionamiento ni diferencia por razón de la cuantía ni de la materia reconociendo con carácter general el recurso de apelación contra todas las sentencias de instancia.

En este sentido se ha pronunciado la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en el Auto de 25 de abril de 2000 que señala que *«todas las sentencias dictadas por los Consejeros de Cuentas en primera instancia son, sin excepción, susceptibles de recurso de apelación»*.

Esto mismo ocurre también en el recurso de casación, ya que la nueva Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en su artículo 86 amplía la cuantía necesaria para poder acudir al Tribunal Supremo que queda fijada ahora en cantidad superior a veinticinco millones de pesetas, mientras que en la jurisdicción contable la cuantía para poder recurrir en casación, aun cuando los trámites y el órgano ante el que se dirige es el de la jurisdicción contencioso administrativa, está en función de la prevista para el recurso de casación en la Ley de Enjuiciamiento Civil, tal como dispone el artículo 81.2 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que en estos momentos es la de seis millones de pesetas.

Además hay que tener en cuenta que los problemas con los que se enfrenta la jurisdicción contencioso administrativa no son los mismos que los existentes en la jurisdicción contable, ya que la misma Exposición de Motivos de la Ley de 13 de julio de 1998 señala que: *«no siendo la doble instancia en todo tipo de procesos una exigencia constitucional, ha parecido conveniente descargar a los Tribunales Superiores de Justicia de conocer también en segunda instancia de los asuntos de menor entidad, para resolver el agobio que hoy padecen»*. La abrumadora carga de trabajo que pesa sobre este orden jurisdiccional hace necesario que en materia de recursos se diferencie en función de la

naturaleza y de la cuantía del procedimiento, excluyendo aquellos que presentan menor interés económico. Por ello, se fija la cuantía para poder apelar en tres millones de pesetas, sin perjuicio de dejar a salvo determinadas materias que por su importancia pueden ser siempre objeto de apelación y que se contemplan en el número 2 del citado artículo 81 de la Ley contenciosa.

4. TRAMITACIÓN

La nueva regulación de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa ha previsto una mayor agilidad en la tramitación de los procedimientos, y esta mayor celeridad procedimental se ha reflejado en el recurso de apelación, cuya tramitación se regula en un solo precepto, el 85 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa que atribuye su sustanciación, casi en su totalidad, a los órganos que conocieron del procedimiento en primera instancia.

El recurso de apelación se inicia con un escrito de interposición que debe, a su vez, contener las alegaciones de fondo, unificándose así en un mismo trámite, la interposición y las alegaciones de parte. El órgano que dictó la resolución de primera instancia puede admitir la apelación, en cuyo caso no cabe recurso alguno, o puede inadmitirla por medio de auto, contra el que cabe recurso de queja. Una vez admitida, se dará traslado del escrito de interposición a todos los que fueron parte en el procedimiento de primera instancia para que en el plazo de quince días puedan oponerse a la apelación. Tanto en los escritos de interposición como de oposición pueden las partes pedir el recibimiento a prueba, que sólo puede otorgarse cuando se trate de pruebas que hayan sido denegadas o que no hayan sido debidamente practicadas en primera instancia por causas que no sean imputables a quien lo solicita. Cabe también que en el escrito de oposición se haga constar que la apelación ha sido indebidamente admitida o que el demandado se adhiera al recurso de apelación, dándose traslado en ambos casos al apelante.

Hasta aquí corresponde la tramitación al órgano de primera instancia, ya que en este momento se elevan las actuaciones al órgano superior competente para conocer del recurso de apelación, que se pronunciará sobre la prueba propuesta y sobre la indebida admisión del recurso, si es que se ha planteado por alguna de las partes. La nueva Ley sólo reconoce tres casos en los que cabe la celebración de vista pública o alegaciones escritas:

- 1) Que lo hayan solicitado todas las partes
- 2) Que se hubiere practicado prueba
- 3) Cuando lo estime necesario el órgano que conoce de la apelación.

Por último, se declarará concluso el pleito para sentencia y se dictará ésta en el plazo de diez días.

Se trata, en conclusión, de una tramitación sencilla y rápida donde las partes en sus escritos de interposición y oposición hacen valer todas sus pretensiones, quedando

concluso el pleito para sentencia, salvo que se haya admitido la práctica de alguna prueba o se haya concedido un trámite de vista o alegaciones. Al órgano competente para resolver la apelación, que en el caso de la jurisdicción contable, es la Sala de Justicia, le llega el recurso con las alegaciones de parte ya formuladas, garantizándose de esta forma una mayor celeridad en la resolución del mismo. Son de aplicación todas las normas que en materia de tramitación se prevén en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, incluyendo los casos en los que cabe la práctica de la prueba ya que la legislación propia del Tribunal de Cuentas no contempla en esta materia ninguna especialidad. Sin duda, la aplicación de la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa ha supuesto una mayor agilización y sencillez en la tramitación de la apelación contable.

Finalmente, frente a las sentencias dictadas en el recurso de apelación cabe recurso de casación cuando la cuantía es superior a seis millones de pesetas, por estar así establecido en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (art. 81), lo que representa una especialidad frente al orden contencioso administrativo en el que, como hemos señalado anteriormente, sólo cabe para asuntos cuya cuantía es superior a 25 millones de pesetas. Cabe también el recurso de casación contra los autos dictados por la Sala de Justicia en apelación, confirmatorios de los pronunciados en primera instancia, no dando lugar a la incoación del procedimiento jurisdiccional que corresponda y en el mismo caso, contra los dictados por la Sala de Justicia en asuntos de que conozca en única instancia.

5. CONCLUSIÓN

La entrada en vigor de la nueva LJCA de 13 de julio de 1998 ha supuesto importantes modificaciones en el ámbito de la jurisdicción contable, dado su carácter de primera Ley supletoria en lo que respecta al ejercicio de las funciones jurisdiccionales del Tribunal y la remisión específica a esta ley en algunas materias como es el caso de los recursos.

Concretamente en lo relativo al recurso de apelación, la remisión que la Ley contable efectúa a la LJCA en cuanto a la tramitación del recurso y la remisión material en lo relativo a la apelación de Autos, hace que la entrada en vigor de la nueva Ley contenciosa haya supuesto un cambio importante en el ámbito contable, agilizando y simplificando su tramitación. Ahora bien, el sistema de remisiones utilizado por la ley contable, unido al régimen de supletoriedad establecido en la Disposición Final Segunda de la LOTCU, plantea, como hemos visto, problemas de interpretación, ya que unas veces es de aplicación la Ley de Enjuiciamiento Civil y otras la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, lo que pone en duda la eficacia de la técnica de remisión utilizada para la regulación de una materia que afecta al derecho de todas las personas a obtener la tutela judicial efectiva, y que nos lleva a plantear la necesidad de una modificación de la Ley procesal contable que establezca las normas procedimentales propias de esta jurisdicción.

JURISPRUDENCIA CITADA

Tribunal Constitucional

- Sentencia 187/88, de 17 de octubre.
- Sentencia 36/97, de 25 de febrero.
- Sentencia 101/97, de 20 de mayo.
- Sentencia 93/97, de 8 de mayo.
- Sentencia 124/83, Sentencia 24/85, Sentencia 194/90.

Tribunal Supremo

- Auto 11 de enero de 1993.

Tribunal de Cuentas

- Sentencia de 30 de septiembre de 1999.
- Sentencia de 25 de octubre de 1994.
- Sentencia de 26 de febrero de 1996.
- Sentencia de 23 de octubre de 1997.
- Auto de 23 de julio de 19993.
- Auto de 28 de julio de 1993.
- Auto de 25 de septiembre de 1998.
- Auto de 23 de octubre de 1995.
- Auto de 25 de septiembre de 1998.
- Auto de 25 de abril de 2000.

LA ARTICULACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN EL ARTÍCULO 139 DE LA L.R.J.P.A.C.

SALVADOR IGLESIAS MACHADO

Ex-Secretario General de la Audiencia de Cuentas de Canarias

INDICE: 1. INTRODUCCIÓN. 2. NOTAS CONFIGURADORAS DEL SISTEMA ESPAÑOL DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LAS AA.PP. 2.1. La legitimación. 2.2. La Lesión. 2.3. El hecho Imputable. 2.4. Relación de Causalidad. 2.5. Tipos especiales de responsabilidad patrimonial, ex. art. 139 L.R.J.P.A.C. 3. CAUSAS DE EXONERACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. 4. CONCLUSIÓN. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

En el seno de las relaciones entre particulares toda acción u omisión que causa daño, perjuicio o menoscabo, al interés ajeno, suele verse acompañada de una inmediata reacción del ordenamiento Jurídico, el cual actúa en defensa del interés tutelado y que ha sufrido una lesión que no está obligado a soportar. Esa consecuencia jurídica es la responsabilidad, la cual implica, sencillamente, la obligación de resarcir o de reparar el daño causado. Dicha responsabilidad puede tener origen diverso, dependiendo de que la obligación de resarcir nazca del incumplimiento de un deber contractual o de una acción u omisión sufrida al margen de esa relación contractual, e incluso de la realización de un hecho constitutivo de delito o falta.

En el primer caso, culpa contractual, la exigencia de responsabilidad encuentra fundamento en el art. 1.101, y concordantes, del Código Civil a cuyo tenor «quedan sujetos a la indemnización de los daños y perjuicios causados los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en dolo, negligencia o morosidad, y los que de cualquier modo contravinieren el tenor de aquéllas».

Se trata por tanto de una responsabilidad surgida de la causación de un daño o perjuicio derivado de un incumplimiento contractual. En estos supuestos la obligación in-

demnizatoria nace no solamente del incumplimiento de cláusulas contractuales básicas, sino de cualquier contravención de lo pactado, incluso del cumplimiento defectuoso de la prestación. (SSTS. 13-6-81, 24-7-87, 17-7-87, 23-3-89, etc...).

En el segundo supuesto, la obligación de resarcir o indemnizar, surge de la producción de un evento lesivo que no trae causa del desenvolvimiento de una relación contractual. Es ésta la responsabilidad civil extracontractual, o «aquiliana», fundada en el art. 1902 del Código Civil, que dispone: *el que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado.*— Sucintamente expuestos, los requisitos en que se sustenta la responsabilidad extracontractual o aquiliana del precepto citado se fundan en la existencia de una conducta humana, activa u omisiva caracterizada por la culpa o negligencia, integrada por la vulneración de la norma de conducta —*alterum non laedere*—, faltando al mandato general de diligencia al actuar frente a bienes jurídicamente protegidos, un resultado dañoso, tanto emergente como cesante, patrimonial o moral, y una relación de causalidad eficiente, entre la conducta negligente y el evento dañoso.

De los elementos expuestos, el de culpabilidad de la acción ha sido el que mayor evolución ha experimentado en nuestra doctrina y Jurisprudencia. Sin olvidar que el principio de responsabilidad por culpa sigue siendo básico en nuestro ordenamiento Jurídico, se han introducido diversos paliativos como son acentuar el rigor con que debe aplicarse el artículo 1104 del Código Civil exigiéndose el agotamiento de la diligencia, la inversión de la carga de la prueba o presunción iuris tantum de que medió culpa por parte del agente, y, mas destacadamente, la responsabilidad por riesgo, todo ello en beneficio del perjudicado al ser requerido por la presente realidad social a través del cauce del art. 3.1 del Código Civil.

Se expresa así el principio de responsabilidad por culpa aquiliana, acerca del cual la doctrina jurisprudencial (SSTS. 2-4-86, 1-10-85, 21-6-85, 25-4-83, 31-1-89, 29-3-83, 20-3-87, 16-12-88, 28-10-88, ...) enseña que, si bien aquél descansa en un básico principio culpabilista no cabe desconocer que la exigida diligencia comprende no sólo la observancia y el cuidado reglamentarios sino, también, aquél cuidado que la necesaria prudencia de un buen padre de familia impone, para prevenir el evento dañoso, y, a mayor abundamiento, con inversión del «Onus Probandi», o carga de la prueba, y presunción de conducta culposa en el agente causante del daño del cual la obligación de resarcir trae causa.

No obstante, cabe afirmar, se observa una constante, aunque lenta, evolución jurisprudencial en el sentido de objetivizar la responsabilidad extracontractual, evolución moderada y que preconiza una inversión de la carga de la prueba aunque, por ahora, sin excluir en modo alguno el principio de responsabilidad por culpa (SSTS. 29-3-83, 25-4-83, 31-1-89, etc.). Corriente ésta que, como luego se analizará, encuentra su reflejo en el ámbito de la exigencia de responsabilidad a las Administraciones Públicas, al amparo del artículo 139 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, ley 30/1992, modificada por ley 4/1999 (en adelante L.R.J.P.A.C.). Responsabilidad sustentada en principios de objetividad y no de culpabilidad, aunque lo primero no excluye a lo segundo, como sucede en el ámbito del derecho privado.

En el tercero de los supuestos, el referido al nacimiento de la obligación de reparar el daño causado, como consecuencia de la infracción penal, la responsabilidad civil subsidiaria, derivada del delito, alcanza niveles de objetividad, ausente de criterios culpabilísticos. En este sentido el art. 1.089 del Código Civil parece no equiparar los actos u omisiones en los que interviene cualquier género de culpa o negligencia a aquéllos actos propiamente ilícitos, acciones u omisiones constitutivas de infracción penal (delitos y faltas), que se regirán por las disposiciones del Código Penal (art. 1.092 C.C.), mientras que, los primeros, quedan sometidos a la normativa del Código Civil, por así ordenarlo el art. 1.093 del mismo.

No cabe desconocer que, en algunos supuestos, la libre absolución respecto de la responsabilidad penal, no supone la de la responsabilidad civil, a modo de ejemplo STS. 9-12-93 en relación a una absolución penal basada en estado de necesidad; o la absolución por muerte del reo. (En relación con la responsabilidad civil derivada del delito, (cfr. artículos 109 a 116, 118 a 122, 125 y 126 del Código Penal, legislación a la que se remite el artículo 146 de la L.R.J.P.A.C. y artículos 110 y 117 de la ley de Enjuiciamiento Criminal).

En este sentido, debe añadirse que la acción civil de responsabilidad, derivada del delito o falta, no pierde su naturaleza por el hecho de ejecutarse en un proceso penal al cual se incorpora (SSTS. 26-12-84, 25-1-90, 27-5-92, entre otras).

La responsabilidad civil subsidiaria, derivada de delitos, cometidos por el personal al servicio de las Administraciones Públicas encuentra, tras la reforma por Ley Orgánica 10/1995, cobertura legal en el artículo 121 del Código Penal, que establece:

«El Estado, la Comunidad Autónoma, la Provincia, la Isla, el Municipio y demás Entes Públicos, según los casos, responden subsidiariamente de los daños causados por los penalmente responsables de los delitos dolosos o culposos, cuando éstos sean autoridad, agentes y contratados de la misma o funcionarios públicos en el ejercicio de sus cargos o funciones siempre que la lesión sea consecuencia directa del funcionamiento de los servicios públicos que les estuvieren confiados, sin perjuicio de la responsabilidad patrimonial derivada del funcionamiento normal o anormal de dichos servicios exigible conforme a las normas de procedimiento administrativo, y sin que, en ningún caso, pueda darse una duplicidad indemnizatoria».

«Si se exigiera en el proceso penal la responsabilidad civil de la autoridad, agentes, contratados de la misma y funcionarios públicos, la pretensión deberá dirigirse simultáneamente contra la Administración o ente público presuntamente responsable civil subsidiario».

Por su parte el artículo 146 de la L.R.J.P.A.C. establece:

«La responsabilidad penal del personal al servicio de las Administraciones Públicas, así como la responsabilidad civil derivada del delito se exigirá de acuerdo con lo previsto en la legislación correspondiente».

«La exigencia de responsabilidad penal del personal al servicio de las Administraciones Públicas no suspenderá los procedimientos de reconocimiento de responsa-

bilidad patrimonial que se instruyan, salvo que la determinación de los hechos en el orden jurisdiccional penal sea necesaria para la fijación de la responsabilidad patrimonial».

Vistas las anteriores referencias, al Derecho privado y al Derecho penal, procede señalar que el sistema español de responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas encuentra, en la actualidad, su normativa reguladora en la L.R.J.P.A.C., ley 30/1992, modificada por ley 4/1999, ley que dictada al amparo del artículo 149.1.18ª de la Constitución Española, regula el esquema español de responsabilidad Patrimonial de las AA.PP. que proclama el artículo 106.2 de la Constitución Española al establecer:

«Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos».

Se trata de un sistema que consagra el régimen de responsabilidad patrimonial de las AA.PP. ya instaurado en el régimen anterior (Ley de Expropiación Forzosa de 1.954 y Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 1.957). El carácter objetivo de la responsabilidad patrimonial, característico y propio del sistema administrativo, no excluye la existencia sino la exigencia de culpa.

2. NOTAS CONFIGURADORAS DEL SISTEMA ESPAÑOL DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LAS AA.PP.

Establece el artículo 139 de la L.R.J.P.A.C.:

- «1. *Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos.*
2. *En todo caso, el daño alegado habrá de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas.*
3. *Las Administraciones Públicas indemnizarán a los particulares por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos y que éstos no tengan el deber jurídico de soportar, cuando así se establezcan en los propios actos legislativos y en los términos que especifiquen dichos actos.*
4. *La responsabilidad patrimonial del Estado por el funcionamiento de la Administración de Justicia se regirá por la Ley Orgánica del Poder Judicial.»*

Del precepto citado se desprenden los siguientes principios definidores de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas:

2.1. Legitimación

En cuanto al sujeto activo que ha sufrido la lesión objeto de indemnización, una interpretación integradora del ordenamiento jurídico fundamenta la inclusión de las Administraciones Públicas en el concepto de perjudicados legitimados, pues aunque la ley se refiere sólo a los «particulares», siguiendo el tenor del artículo 106.2 de la Constitución Española, nada impide que otra Administración que ha sufrido un daño que no tiene el deber jurídico de soportar, interese al amparo del referido precepto la reparación del daño que otra Administración Pública le ha ocasionado, y ello porque no existe en el ordenamiento jurídico otra norma que otorgue cobertura a la pretensión indemnizatoria en sede administrativa, lo que ha de conectarse con la derogación del artículo 1.903.5 del Código Civil, operada por la Ley 1/1991, de 7 de enero. Respuesta ésta que no es contraria al mandato del artículo 4.1 del Código Civil: *«Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecia identidad de razón»*.

Este criterio integrador del ordenamiento encuentra favorable acogida en sede jurisdiccional (STS 10-4-94), con fundamentación en los artículos 9.3 y 121 de la Constitución, al establecer, el primero, el principio de responsabilidad de los poderes públicos por su actuar, sin que del mismo proceda deducir la reducción del ámbito subjetivo de su eficacia. El segundo, consagrador de la responsabilidad del Estado por error judicial y funcionamiento anormal de la Administración de Justicia, tampoco contiene restricción en cuanto a los sujetos legitimados para interesar la reparación de la lesión sufrida.

Así pues, son legitimados todos aquellos sujetos que hayan sufrido el daño, sean personas físicas o jurídicas, sujetas al Derecho privado o al Derecho Público.

Sin embargo, es evidente que la reclamación habrá de ir siempre dirigida contra una Administración Pública, y por ésta ha de entenderse, según lo dispuesto en el artículo 2 de la L.R.J.P.A.C.:

«1.

- a) *La Administración General del Estado.*
- b) *Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.*
- c) *Las Entidades que integran la Administración Local.*

2. *Las Entidades de Derecho Público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas tendrán asimismo la consideración de Administración Pública. Estas Entidades sujetarán su actividad a la presente Ley cuando ejerzan potestades administrativas, sometiéndose en el resto de su actividad a lo que dispongan sus normas de creación.»*

En el caso de que el daño sea causado por el actuar conjunto de varias Administraciones Públicas y la responsabilidad de aquéllas no sea escindible entra en juego el instituto de la solidaridad, ex artículo 140 de la L.R.J.P.A.C., sin perjuicio de la distribución interna de la responsabilidad (artículo 18.3 del Reglamento de Procedimiento en

materia de Responsabilidad Patrimonial, de 26 de marzo de 1993). Cabe también junto a la A.P. responsable, la concurrencia de sujetos particulares que también serán responsables, como luego se verá.

2.2. La lesión

2.2.1. Concepto

El eje central de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública gira en torno al concepto de lesión, término equivalente, en cuanto a su contenido, al de daño, perjuicio o menoscabo.

Pero no cualquier daño es suficiente para presuponer la responsabilidad patrimonial de la Administración causante del mismo. Se requiere que la lesión, o daño, sea antijurídica, esto es, que el perjudicado no tenga el deber jurídico de soportarla. Lo que nos lleva a concluir que la referencia a la antijuricidad de la lesión hace inexigible una acción u omisión culposa desde el punto de vista subjetivo.

* «El sistema de responsabilidad patrimonial de la Administración que establecen los artículos 106.2 de la Constitución y 139 y siguientes de la LRJ-PAC es un sistema de responsabilidad objetiva, independiente de la culpa o dolo de las autoridades, funcionarios y agentes del ejecutivo, que exige la efectiva realidad de un daño o perjuicio que sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos en una relación directa de causa a efecto, pero que aparece fundado en el concepto técnico de la lesión, entendida como daño o perjuicio antijurídico, que quien lo sufre no tiene el deber jurídico de soportar, pues si existe ese deber jurídico decae la obligación de la Administración de indemnizar. En este sentido se pronunció la Sentencia de 26 septiembre 1994 (RJ 1994\6800), refiriéndose a los artículos 40 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, de 26 julio 1957, y 121 de la Ley de Expropiación Forzosa (RCL 1954\1848 y NDL 12531), precepto el primero que ha venido a ser sustituido en nuestro ordenamiento por el artículo 139 de la LRJ-PAC, y citando al efecto las Sentencias de 19 enero y 7 junio 1988 (RJ 1988\4603), 29 mayo 1989 (RJ 1989\3916), 8 febrero 1991 (RJ 1991\1214), 2 noviembre 1993 (RJ 1993\8182) y 22 abril 1994 (RJ 1994\2722). *En el supuesto a que el presente proceso se refiere no se ha producido, desde luego, un funcionamiento anormal de los servicios públicos.* La Orden 4 septiembre 1981 de liquidación forzosa e intervenida de la entidad de ahorro particular *Fidecaya, SA+, así como las anteriores actuaciones de la Administración, se ajustan a derecho (...) por lo que debemos descartar que en el caso que examinamos se haya producido un funcionamiento anormal de los servicios públicos que pudiese dar lugar al nacimiento de una obligación de indemnizar por parte de la Administración del Estado. Ahora bien, la responsabilidad patrimonial de la Administración —se extiende también a la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados por el funcionamiento normal de los servicios públicos, siempre que dicho funcionamiento normal haya causado al particular reclamante, como ya hemos expresado, una lesión en sentido técnico, esto es, un daño o perjuicio antijurídico que el particular no tiene obligación de soportar (...) El daño sufrido en su patrimonio por el señor A. obedece pues a la liquidación legal y forzosa de *Fidecaya, SA+ y al riesgo mercantil que asumió al

realizar las aportaciones para su saneamiento. Es un daño que tiene el deber jurídico de soportar; que no puede ser tachado de antijurídico, en cuanto tiene su causa en una liquidación forzosa de la sociedad ajustada a derecho, liquidación que únicamente le permitiría reclamar el haber líquido que, en su caso, hubiese resultado de la liquidación, pero no la devolución de las aportaciones realizadas a la entidad mercantil. No existiendo lesión en su sentido técnico de daño o perjuicio antijurídico que el interesado no tiene obligación de soportar, la liquidación forzosa e intervenida de *Fidecaya, SA+ no determina la responsabilidad patrimonial de la Administración que don Vicente Edmundo X V reclama» STS de 8-10-1996 RJ 1996\6992 * «En definitiva, para el reconocimiento del derecho a la indemnización por la Administración resulta decisiva la concurrencia de la triple exigencia que resulta del régimen jurídico de su responsabilidad patrimonial (arts 106 CE y 40 LR-JAE, en la actualidad arts. 139 y ss LRJ-PAC) el presupuesto de la realidad del daño, la relación de causalidad entre el daño causado y la actuación de la Administración —ya consista ésta en una disposición normativa, en un acto administrativo, en una actuación material o, incluso, en una mera inactividad cuando exista deber jurídico de actuar—, y que el particular no tenga el deber jurídico de soportar del daño (SSTS 30 septiembre 1971 [RJ 1971\4171], 20 diciembre 1971, 3 enero 1979 [RJ 1979\71, 17 diciembre 1980 IRJ 1980\47071 y 17 diciembre 1981 RJ 1981\5427], entre otras muchas). Debe existir, por tanto, *una lesión resarcible en sentido técnico porque el Perjuicio causado al reclamante sea antijurídico, al no pesar sobre quien la sufre ninguna obligación de soportarla*, cosa que no sucede cuando la disposición (o el acto administrativo, en su caso) cuente con un título de legitimación del perjuicio que se ocasiona. Y, además, para que la lesión sea indemnizable ha de haberse producido un sacrificio singular, especial y desigual que no pueda ser considerado como una carga de obligado acatamiento En el supuesto contemplado se trata del establecimiento o adelantamiento (al 1 de febrero) de una prohibición general, como consecuencia del cierre del período hábil de caza, esto es, de una medida general, como es la veda, y no de una medida concreta de prohibición o de limitación de cazar que afectase singularmente al apelante o a un, determinado grupo de personas, por lo que no puede generar, en principio, responsabilidad patrimonial de la Administración, ya que se trata de un supuesto de sujeción común a una carga general que todos deben soportar. El *ius venandi* es un derecho institucional e intrínsecamente delimitado por la ley, cuyo ejercicio se condiciona, entre otros, en atención a intereses medioambientales y a la conservación de las especies cinegéticas, por factores temporales para cuya delimitación se habilita a la Administración, mediante la fijación de límites en la Orden general de vedas, cuya promulgación anual no configura, como se ha dicho, situaciones subjetivas patrimoniales definitivamente consolidadas ni agota la habilitación legal conferida. De manera que, desde la perspectiva de la institución de la responsabilidad, patrimonial de la Administración, el señalamiento inicial del periodo y la variación general de éste por causa legítima reconocida en la ley no genera perjuicio económico individualizado susceptible de indemnización» STS de 14-9-1996 RJ 1996\6627

* «El deber *jurídico de soportar el daño* en principio parece que únicamente podría derivarse de la concurrencia de un título que determine o imponga jurídicamente el perjuicio contemplado, tal sería la existencia de un contrato previo, el cumplimiento de una obligación legal o reglamentaria siempre que de ésta se derivasen cargas generales, o la ejecución administrativa o judicial de una resolución firme de tal naturaleza; esto que desde la perspectiva del funcionamiento de los servicios públicos aparece relativamente claro en su interpretación, se complica a la hora de trasladarlo a los supuestos de anulación de resoluciones administrativas. En los supuestos de ejercicio de potestades discrecionales por la

Administración, el legislador ha querido que ésta actué libremente dentro de unos márgenes de apreciación con la sola exigencia de que se respeten los aspectos reglados que puedan existir, de tal manera que el actuar de la Administración no se convierta en arbitrariedad al estar ésta rechazada por el artículo 9.3 de la Constitución. En estos supuestos parece que no existiría duda de que siempre que el actuar de la Administración se mantuviese en unos márgenes de apreciación no sólo razonados sino razonables debería entenderse que no podría hablarse de existencia de lesión antijurídica, dado que el particular vendría obligado por la norma que otorga tales potestades discrecionales a soportar las consecuencias derivadas de su ejercicio siempre que éste se llevase a cabo en los términos antedichos; estaríamos pues ante un supuesto en el que existiría una obligación de soportar el posible resultado lesivo. El caso que contemplamos, sin embargo, no se agota en los supuestos de ejercicio de potestades discrecionales dentro de los parámetros que exige el artículo 9.3 de la Constitución, sino que ha de extenderse a aquellos supuestos, asimilables a éstos, en que en la aplicación por la Administración de la norma jurídica al caso concreto no haya de atender sólo a datos objetivos determinantes de la preexistencia o no del derecho en la esfera del administrado, sino que la norma antes de ser aplicada ha de integrarse mediante la apreciación, necesariamente subjetivada, por parte de la Administración llamada a aplicarla, de conceptos indeterminados determinantes del sentido de la resolución. En tales supuestos es necesario reconocer un determinado margen de apreciación a la Administración que, en tanto en cuanto se ejercite dentro de márgenes razonados y razonables conforme a los criterios orientadores de la jurisprudencia y con absoluto respeto a los aspectos reglados que pudieran concurrir, haría desaparecer el carácter antijurídico de la lesión y por tanto faltaría uno de los requisitos exigidos con carácter general para que pueda operar el instituto de la responsabilidad patrimonial de la Administración. Ello es así porque el derecho de los particulares a que la Administración resuelva sobre sus pretensiones, en los supuestos en que para ello haya de valorar conceptos indeterminados o la norma legal o reglamentaria remita a criterios valorativos para cuya determinación exista un cierto margen de apreciación, aun cuando tal apreciación haya de efectuarse dentro de los márgenes que han quedado expuestos, conlleva el deber del administrado de soportar las consecuencias de esa valoración siempre que se efectúe en la forma anteriormente descrita. Lo contrario podría incluso generar graves perjuicios al interés general al demorar el actuar de la Administración ante la permanente duda sobre la legalidad de sus resoluciones». STS de 5-2-1996. RJ 1996\987.

* «La consecuencia directa e inmediata del acto de la Administración cuya nulidad se declara —ejerciendo ésta las facultades que constitucionalmente tiene reconocidas para ejecutar sus decisiones—, consistió en el *precinto del local de la entidad recurrente* donde se suponía realizada la actividad infractora imputada a la misma; situación que se mantuvo durante varios días hasta llevarse a efecto al Auto de suspensión acordado en la pieza correspondiente de las actuaciones de instancia. La interrupción durante el citado período de la actividad empresarial que legalmente venía desempeñando la entidad recurrente debe ser apreciada como la causa productora de un perjuicio económico para su titular que es susceptible de evaluación económica individualizada, independientemente de que la cuantificación y liquidación hayan de ser diferidas a las diligencias de ejecución de sentencia. Dicha responsabilidad patrimonial de la Administración se contrae, como ya hemos dicho, a los daños y perjuicios inmediata y directamente vinculados a la ejecución del acto declarado nulo y vulnerador del derecho fundamental del recurrente —la interrupción de la actividad empresarial durante el periodo de cierre—, excluyendo otros extremos que sólo indirectamente guardan relación con el marco jurídico anteriormente definido, como los que

se refieren a los daños materiales y morales, cuyo resarcimiento también se reclama, basándose en el deterioro de la imagen pública de la entidad recurrente producido por efecto de las informaciones de Prensa en torno a los hechos determinantes del expediente». STS de 22-4-1994. RJ 1994\2966.

* «Y finalmente, reclamando el actor, no unos daños y perjuicios derivados de un exceso en la ejecución del acto que decretó la demolición sino el valor del muro demolido como lesión patrimonial producida al mismo, es clara la inconcurrencia del principal de los presupuestos que exige la responsabilidad patrimonial de la Administración Municipal conforme, a la sazón, a los arts. S.C) y 54 de la Ley 7/1985, de 2 abril (RCL 1985\799, 1372 y APNDL 205), luego desarrollados en los 223 a 225 del Reglamento de 28-11-1986 (RCL 1986\3812 y RCL 1987\76), 40 a 42 de la Ley de 26-7-1957 (RCL 1957\1058, 1178 y NDL 25852), 121 a 123 de la Ley de 16-12-1954 (RCL 1954\1848 y NDL 12531), 133 a 138 del Reglamento de 26-4-1957 (RCL 1957\843 y NDL 12533) y 106 de la Constitución Española de 1978 (RCL 1978\2836 y APNDL 2875). es decir, la propia lesión resarcible, toda vez que el detrimento patrimonial no fue antijurídico *al estar producido por una actuación acomodada a la ley que el sujeto que lo sufrió tenía el deber jurídico de soportar*, razón de la que deriva el pleno acomodamiento a Derecho del acuerdo denegatorio de 5-7-1985». STS de 21-12-1993 RJ 1993\9658.

* «La responsabilidad patrimonial de la Administración Local en nuestro Derecho, construida doctrinalmente sobre las disposiciones contenidas en los arts. 405 y siguientes de la Ley de Régimen Local, Texto Refundido de 24-6-1955 (RCL 1955\957; RCL 1956\74, 101 y NDL 611), 376 y sucesivos del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales de 17-5-1952 (RCL 1952\834, 1642 y NDL 610) —en la actualidad sustituidos por los arts. S.C) y 54 de la Ley 7/1985, Reguladora de las Bases del Régimen Local (RCL 1985\799, 1372 y APNDL 7018), y 223 a 225 del Reglamento de 28-11-1986 (RCL 1986\3812 y RCL 1987\76)—, 40 a 42 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26-7-1957 (RCL 1957\1058, 1178 y NDL 25852), 121 a 123 de la Ley de Expropiación Forzosa de 16-12-1954 (RCL 1954\1848 y NDL 12531), 133 a 138 del Reglamento de esta Ley, de 26-4-1957 (RCL 1957\843 y NDL 12533), y 106 de la Constitución Española (RCL 1978\2836 y APNDL 2875) —hoy recogidos en los arts 139 y siguientes de la en este momento aún no vigente Ley 30/1992, de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (RCL 1992\2512)—, bien se exija como pretensión autónoma, o bien como complementaria de la de anulación, conforme al art. 42 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, exige como requisito, un daño resarcible, en el sentido de no tener por qué soportarlo el administrado, y una imputación del mismo a la Administración por haberse ocasionado en el ámbito de su organización y como consecuencia del funcionamiento normal o anormal de sus servicios, en una relación de causa a efecto directa, inmediata y exclusiva, sin incidencia de fuerza mayor, hecho de un tercero o conducta propia del perjudicado». STS de 2-2-1993. RJ 1993\580.

* «El sistema de responsabilidad patrimonial de la Administración que establecen los ya citados artículos 106.2 de la Constitución, 40 de la Ley de Régimen Jurídico de 1957 y 121 de la Ley de Expropiación Forzosa es un sistema de responsabilidad objetiva, independiente de la culpa o dolo de las autoridades, funcionarios y agentes del ejecutivo, que exige la efectiva realidad de un daño o perjuicio que sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos en una relación directa de causa a efecto, pero que aparece fundada en el *concepto técnico de la lesión*, entendida como daño o perjuicio antijurídico que quien lo sufre no tiene el deber jurídico de soportar, pues si existe

ese deber jurídico decae la obligación de la Administración de indemnizar [cfr. Sentencias de 19 enero y 7 junio 1988 (RJ 1988\4603), 29 mayo 1989 (RJ 1989\3916), 8 febrero 1991 (RJ 1991\1214), 2 noviembre 1993 (RJ 1993\8182) y 22 abril 1994 (RJ 1994\722)]». STS de 14-10-1994. RJ 1994\8741.

El criterio de la antijuricidad o ilicitud de la lesión, tras constante doctrina jurisprudencial, ha sido recogido en el artículo 141.1, párrafo primero:

«Sólo serán indemnizables las lesiones producidas al particular provenientes de daños que éste no tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley».

Por tanto, la dicción literal del citado artículo, 141.1 L.R.J.P.A.C., reserva a la Ley el eventual establecimiento de causas de justificación.

La nueva redacción del artículo 141.1, añade al mismo un párrafo 2º:

«No serán indemnizables los daños que se deriven de hechos o circunstancias que no se hubiesen podido prever o evitar según el estado de los conocimientos de la ciencia o de la técnica existentes en el momento de producción de aquéllos, todo ello sin perjuicio de las prestaciones asistenciales o económicas que las leyes puedan establecer para estos casos».

Inciso éste, que determina circunstancias o supuestos en los que el daño no es indemnizable.

El Consejo de Estado. (Dictamen 5356/97, de 28 de enero de 1998) refiere que *«los hechos o circunstancias con eficacia exonerante han de ser imprescindibles e inevitables según el estado de conocimiento de la ciencia o de la técnica existentes en el momento en que acaecen y su prueba corresponderá a la Administración».*

Se trata, técnicamente, según el Consejo, de un *«supuesto de fuerza mayor cuya especificación cumple una función orientadora de eventuales interpretaciones...».*

El esquema se completa con la previsión legal, (art. 139.1), de la fuerza mayor como causa de exoneración, de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública, en igual sentido al expresado en el texto constitucional (art. 106.2).

2.2.2. Características

El daño o lesión ya delimitado ha de reunir una serie de características que lo convierten en presupuesto habilitante para la prosperabilidad de la pretensión indemnizatoria.

Así, el artículo 139.2, L.R.J.P.A.C., establece que *«en todo caso, el daño alegado habrá de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas».*

a) El requisito de la efectividad del daño implica que éste ha de haberse producido, no cabe invocar una lesión futura, incierta, probable o temida. Ha de ser un daño

cierto. Se excluyen las expectativas o ganancias dudosas, puesto que es reiterada doctrina jurisprudencial la que no computa las ganancias dejadas de percibir que sean posibles, pero derivadas de resultados inseguros y desprovistos de certidumbre, cuando las pruebas de las ganancias no obtenidas sean dudosas o meramente contingentes, no acreditadas.

El perjudicado ha de correr con la carga de la prueba, correspondiéndole acreditar la efectiva y real lesión patrimonial, no bastan los daños potenciales, eventuales, o futuros. (STS. 7-10-1980, 4-12-1980, 13-4-81, 16-6-82, 22-11-85, 3-2-89, 14-9-96, 24-6-96, 25-5-96, 27-6-97, entre otras).

«En todos los casos se hace expresa referencia a daños y perjuicios en bienes y derechos, categoría jurídica de la que carecen las expectativas de derechos, derechos condicionales y demás similares (...) admitir lo contrario conduciría a una petrificación legislativa para evitar las importantes consecuencias económicas de modificaciones que pretenden adaptar la legislación anterior, dentro del marco constitucional, a las nuevas circunstancias políticas, económicas y sociales, cuando, como ocurre con frecuencia, conllevan una privación de expectativas generadas por las leyes que se modifican (...).» STS. 17-12-96.

b) La exigencia legal de que el daño causado sea evaluable económicamente implica que el perjuicio no consista en simples molestias, trastornos o inconveniencias, pues ha de tener una trascendencia patrimonialmente apreciable. Se incluyen aquí, también, los daños morales, a los que igualmente alcanza la obligación de indemnizar; son los daños derivados del dolor psíquico-físico.

c) La individualización del daño implica un sacrificio singular, en relación a una persona o grupo de personas, y no a una lesión que se proyecta sobre el conjunto de los ciudadanos, aún cuando puede afectar desigualmente a los grupos en que éstos se integren (STS. 28-5-97, 5-6-97, 7-6-97, entre otros).

Se exige, por tanto, que el daño sea residenciable en el patrimonio de quien reclama su indemnización.

2.3. El hecho imputable

Para que la lesión antijurídica sea imputable a la Administración Pública aquélla ha de serle atribuible en atención a dos criterios concurrentes:

2.3.1. Criterio Subjetivo

El daño ha de ser atribuible a un sujeto distinto al propio perjudicado. El causante del evento lesivo ha de estar integrado en la organización administrativa contra la cual se reclama, el título de integración en la misma es irrelevante. Puede tratarse de una autoridad o de un funcionario, titular o interino, o de alguien que se encuentre unido a la administración por relación contractual, (contrato laboral, específico, etc...). La jurisprudencia admite, incluso, que se trate de un sujeto que sin ser Autoridad, Funcionario,

ni Agente de la Administración, se encuentre bajo la autoridad o custodia de ésta, subsumible, por tanto, en la esfera organizativa del servicio público que aquélla presta. (Internos en centros penitenciarios, enfermos mentales, ingresados en centros hospitalarios o psiquiátricos, etc...).

Para poder exigir la responsabilidad patrimonial de la Administración no se precisa la identificación o determinación del funcionario, a quien deba imputarse la autoría del hecho, a diferencia de lo que acontece en el Derecho Penal.

En este ámbito, es suficiente con la titularidad administrativa de la obra o servicio en cuyo desarrollo o ejercicio ha encontrado causa el daño producido.

2.3.2. *El Criterio Objetivo*

La referencia legal (artículo 139) al funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, obliga a analizar el requisito de la imputación del daño a la Administración Pública.

No hay responsabilidad si la lesión, ya definida, no es imputable al funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos. Ello implica, en primer lugar, que el servicio, o persona, causante del daño, ha de ser subsumible en la actividad u organización administrativa ante la cual se exige responsabilidad. Es indiferente que la lesión provenga de una persona concreta o de la Administración anónimamente. Lo relevante es que la Administración sea la titular de la actividad o servicio en cuyo desarrollo o ejecución se produce el riesgo causante del daño; riesgo que es producto, normalmente, en interés de la Administración Pública. Se admite también la responsabilidad administrativa derivada de su enriquecimiento injusto o sin causa, cuando aquélla se ha beneficiado ilegítimamente a costa de un tercero, que ve disminuido su patrimonio.

Así pues, lo relevante, a estos efectos, es la titularidad de la Administración Pública, del servicio o actividad causante del daño. Y también la integración, en aquélla organización, del funcionario autor del hecho lesivo, siempre que éste haya actuado en el ejercicio de las funciones propias de su cargo, entendidas en el más amplio sentido. Ha de incluirse también al personal laboral, a los cargos políticos y a cualquier otro agente que ejercite funciones públicas. En estos casos la Administración responde directamente por el daño causado, sin perjuicio de ulterior repetición —de oficio— si aquél actuó con dolo, culpa o negligencia grave (art. 145.2).

En relación con la delimitación del concepto de *servicio público*, procede señalar que la jurisprudencia del Tribunal Supremo (SSTS. 28-1-93, 15-2-94, entre otras), viene utilizando el más amplio concepto, entendiendo por aquél cualquier prestación o actividad pública.

La imputación del daño antijurídico a la Administración Pública puede responder a dos diferentes criterios jurídicos, al de ilicitud o culpa, subsumible en la fórmula «funcionamiento anormal», o al de riesgo, encuadrable en la de «funcionamiento normal».

En el marco del «*funcionamiento anormal*» se incluyen todos aquéllos supuestos en los que el evento dañoso obedece a culpa, dolo o ilicitud en el actuar del agente. Así como las actuaciones impersonales o anónimas, ilícitas o ilegales, que sean imputables

a la Administración Pública. La anormalidad del funcionamiento es equiparable a falta de funcionamiento, a funcionamiento tardío y a funcionamiento defectuoso.

En el supuesto de imputación de daños derivados del «*funcionamiento normal*» lo determinante no es el elemento doloso, ilícito o culpabilístico del agente, sino el riesgo causado por la Administración en actuación lícita (ej. acción de bomberos).

El funcionamiento normal no precisa mayor especificación, pues la normalidad en el funcionamiento de los servicios públicos puede subsumirse, sencillamente, en la ausencia de patología. Aquí lo relevante es, por un lado, que el daño sea consecuencia directa del servicio, por otro, que el perjudicado no tenga el deber jurídico de soportarlo y que no concorra fuerza mayor, u otra causa legal de exoneración de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública.

2.4. Relación de causalidad

El daño causado, ha de estar estrechamente vinculado a una acción u omisión imputable a la Administración Pública. Ese vínculo, es la relación de causalidad, requisito para la prosperabilidad de la pretensión indemnizatoria. La relación de causalidad, o vínculo causal entre el daño producido y el hecho que se imputa a la Administración, plantea algunos problemas, cuando el daño se presenta no como consecuencia de un solo hecho o causa, sino de varios. Para la resolución de la cuestión planteada, se ha acudido a la «Teoría de la equivalencia de las condiciones», para la cual, cualquiera de estos hechos o condiciones puede considerarse causa del daño, en la medida en que todas han contribuido a la producción del daño. De esta Teoría deriva la de la «*Conditio sine qua non*», en virtud de la cual, una acción u omisión es responsable del daño causado cuando, suprimida mentalmente, resulta que el daño no se hubiera producido (STS 25-11-88).

Sin embargo, la STS. 25-11-1988, considera que, la Teoría mayoritariamente aceptada, es la de la «Causalidad adecuada», según la cual, si concurren diversos hechos, susceptibles todos ellos de haber producido el daño, sólo tendrá la consideración de causa aquella que «normalmente» haya sido la generadora del mismo; los demás acontecimientos son periféricos e irrelevantes a la hora de configurar el nexo causal, presupuesto para la exigencia de responsabilidad patrimonial.

Para la valoración, de las circunstancias concurrentes en cada caso, el Tribunal Supremo ha mantenido un criterio realista, al optar por la proximidad del acontecimiento, rechazando tanto las causas más lejanas así como las más extraordinarias. (SSTS. 22-10-84, 12-11-93, entre otras).

Sintetizando, los principales criterios que se han utilizado en la jurisprudencia para determinar el causante del daño y, por tanto, el obligado a indemnizar, son los siguientes:

1.º Debe determinarse la causa eficiente o decisiva. Este criterio ha sido formulado en diversas sentencias, como las de 22 abril y 4 junio 1980, 27 enero 1993, que se inclina por la doctrina de la causa eficiente, y 24 enero 1995, que se refiere a la necesidad que el

resultado «sea una consecuencia natural, adecuada y suficiente de la determinación de la voluntad».

2.º Es irrelevante la jerarquía de la causa: es suficiente que si el efecto inmediato se produce como consecuencia de una conducta, que éste sea efecto o consecuencia de la acción de otra persona que puso el primer elemento en el encadenamiento de sucesos (p.e. STS de 22 de abril 1980).

3.º La relación causal se interrumpe con la intervención de terceros que introduzcan la duda sobre quien fue efectivamente causante del daño. Así, en la STS de 11 marzo 1988.

4.º El nexo causal existe cuando el resultado final fue simplemente favorecido por la intervención persona.

Por tanto, el daño tiene que ser consecuencia de la acción u omisión llevada a cabo por el agente, de manera que si entre el hecho materialmente causante del daño y el daño no existe una relación directa de causa a efecto, sin interferencia de ningún elemento extraño, no hay lugar a responsabilidad porque no se pueden atribuir las consecuencias. Por citar los ejemplos más significativos, la STS de 22 febrero 1946 negó la responsabilidad del empresario por la muerte de unos obreros que trabajaban en domingo y, por tanto, en un horario no permitido por la legislación laboral del momento, muerte que fue provocada por la explosión de un polvorín cercano al lugar donde realizaban los trabajos. Y la STS de 30 enero 1951 negó la del vehículo que conducía, provocando la muerte de unas personas que viajaban en la caja del camión, estando prohibido este tipo de transporte.

2.5. Tipos especiales de responsabilidad patrimonial, ex.art. 139 L.R.J.P.A.C.

En el ámbito hasta ahora analizado del artículo 139 de la L.R.J.P.A.C., se ha aludido a la responsabilidad patrimonial de la Administración, entendida ésta en su más amplio sentido, estatal, autonómica, local, institucional, etc.

Toca ahora, mencionar siquiera, la existencia de la responsabilidad de los órganos legislativos y judiciales, pues ello encuentra amparo en el artículo 139.3 y 4 de la ley comentada. Preceptos que, a su vez, descansan en la previsión constitucional contenida en el artículo 9.3 de la carta magna:

«La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.»

2.5.1. La responsabilidad del Estado-Legislator

Según establece el artículo 139.3 de la ley 30/92, modificada por ley 4/99:

«Las Administraciones Públicas indemnizarán a los particulares por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos y que éstos no tengan el deber jurídico de soportar, cuando así se establezcan en los propios actos legislativos u en los términos que especifiquen dichos actos.»

Se trata, por tanto, de indemnizar a los particulares por el perjuicio que pudiere ocasionarles «la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria», (los términos de los actos de aquélla naturaleza, ya se contemplan en la ley de Expropiación Forzosa»).

La responsabilidad del Estado-Legislador, es también extrapolable a las Comunidades Autónomas, pudiendo aquélla derivarse de actos dictados por sus respectivas asambleas legislativas.

Sin embargo, esto que hoy se observa con absoluta normalidad no siempre fue así. Doctrina Jurisprudencial, ya superada, (a modo de ejemplo: SSTs. 12-2-1909, 25-6-1917), establecía la improcedencia de indemnización, cuando el supuesto perjuicio ha sido ocasionado por un acto del Legislador, y no por un acto de la Administración. Criterio que fue superado, en reiterada jurisprudencia posterior, aún cuando la obligación indemnizatoria por actos legislativos no encontraba, por aquél entonces, respaldo legal expreso. (STs. 5-2-1991 que alude a otras anteriores del mismo Tribunal)

En relación al artículo 386 de la Ley Orgánica, 6/1985, de 1 de Julio, del Poder Judicial, numerosas sentencias del T.S. (12-2-1988, 17-11-1988, 31-12-1988, 3-12-1990,...) admitieron que el anticipo en la edad de jubilación, entrañaba un acto de aplicación de una norma legal, que suponía para su destinatario un sacrificio especial que no podía quedar exento de responsabilidad del Estado, pues como ha dicho el Tribunal Constitucional. (ST. 108/86 y 99/87), la privación de tales expectativas, referidas en el caso concreto a la edad de Jubilación de Magistrados y Fiscales, era merecedora de algún género de compensación. La ley 30/1992, de 30 de noviembre, vino a cubrir el vacío legal.

Sin embargo, la mencionada norma excluye, en principio, la procedencia de la indemnización cuando la ley, no expropiatoria de derechos, no se refiera a ella o no la prevea.

Por tanto, los presupuestos para la responsabilidad patrimonial, derivada de actos legislativos, son:

- a) Que el particular sufra una lesión en su patrimonio, y que ésta sea real y evaluable económicamente.
- b) Que no tenga el deber jurídico de soportarla.
- c) Que así se establezca en los propios actos legislativos, lo que lleva a pensar que el silencio implica improcedencia de la indemnización.
- d) Que la indemnización habrá de acomodarse a los límites y términos que establezca la propia ley.

2.5.2. Responsabilidad del Estado-Juez

El artículo 121, de la Constitución Española, dispone:

«Los daños causados por error judicial, así como los que sean consecuencia del funcionamiento anormal de la Administración de Justicia, darán derecho a una indemnización a cargo del Estado, conforme a la ley».

El mencionado precepto constitucional, no es de aplicación directa, pues su propio texto determina («conforme a la ley»), lo que exige su desarrollo normativo, dicho desarrollo se opera en la Ley Orgánica 6/1985, modificada por Ley Orgánica 7/1992.

La responsabilidad patrimonial del estado por el funcionamiento de la Administración de Justicia se regirá por la Ley Orgánica del Poder Judicial. Así lo determina el artículo 139.4 de la L.R.J.P.A.C.

Se trata de daños causados por error judicial, o por funcionamiento anormal de la Administración de Justicia:

Artículo 106.2 CE. La indemnización, en los términos establecidos por la ley, no procederá cuando la lesión obedezca a casos de fuerza mayor. Por otra parte, el texto constitucional, en su artículo 149.1.18.º reserva al estado la competencia exclusiva para fijar «el sistema de responsabilidad de todas las Administraciones Públicas».

Artículo 121.1 de la Ley de Expropiación Forzosa, de 16 de diciembre de 1954, y artículo 139.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Entre la abundante doctrina generada por la responsabilidad patrimonial de las Administraciones, cabe destacar las clásicas aportaciones de J. Leguina Villa, La responsabilidad civil de la Administración Pública, 2.ª ed., Tecnos, Madrid, 1983; L. Martín Rebollo, La responsabilidad patrimonial de la Administración en la jurisprudencia, Civitas, Madrid, 1977; A. Blasco Esteve, La responsabilidad de la Administración por actos administrativos, Civitas, Madrid, 1981, y S. Muñoz Machado, La responsabilidad civil concurrente de las Administraciones Públicas, Civitas, Madrid, 1992.

Artículo 121 CE. Pese a ser una obra anterior a la LOPJ, resulta obligada la consulta de Martín Rebollo, Jueces y responsabilidad del Estado, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1983. En esta obra puede consultarse el origen de la actual responsabilidad judicial, cuyo origen más inmediato, en el orden penal, es la Ley de 23 de junio de 1933, en cuya aprobación influyó decisivamente lo ocurrido en el caso Grimaldos (vid. pp. 90 ss.). También es del mayor interés el artículo de G. Fernández Farreres, «La responsabilidad patrimonial del Estado-juez», PJ, 1ª época, nº 12, 1984, págs. 61-70.

Artículo 292.2 LOPJ en relación con el artículo 139.2 LRJ y PAC.

Artículo 292.3 LOPJ y artículo 142.4 LRJ y PAC. El artículo 139.4 de esta última Ley se remite a la LOPJ en la regulación de la responsabilidad del Estado por funcionamiento de la Administración de Justicia.

J. Solchaga, en su trabajo «Responsabilidad del Estado por funcionamiento anormal de la Administración de Justicia», en El Poder Judicial, Instituto de Estudios Fiscales, 1983, vol. III, págs. 2515-2585, formuló tres posibilidades orgánico-procedimentales de exigencia de responsabilidad judicial. Una de ellas —inmediatamente descartada por Martín Rebollo—, el reconocimiento de dicha responsabilidad por el Tribunal Constitucional. Éste, posteriormente, ha venido declarando que el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas no conlleva que pueda recurrirse en amparo ante el funcionamiento anormal de la Justicia (con alguna duda, STC 36/1984, de 14 de marzo, y, más rotundamente, SSTC 128/1989, de 17 de julio, y 139/1990, de 17 de septiembre). No existe, pues, un derecho fundamental que garantice la indemnización en estos casos. Entre los trabajos anteriores a la LOPJ, véase, también, el de M. Goded Miranda, «La responsabilidad del Estado por el funcionamiento de la Administración de Justicia», en El Poder Judicial, cit., I, págs. 311-349.

Conforme al Dictamen del Consejo de Estado de 12 de abril de 1984, M. 284, no es precisa la intervención del CGPJ en los expedientes de responsabilidad cuando ésta se achaca al Ministerio Fiscal, ya que la remisión que el artículo 60 del Estatuto de éste efectúa al régimen de responsabilidad personal de Jueces y Magistrados no es extensible a los supuestos de responsabilidad patrimonial, procediendo a la aplicación de las normas comunes de responsabilidad administrativa.

Antes de aprobarse la LOPJ, el Consejo de Estado ya había reconducido al antiguo artículo 40 de la Ley de Régimen Jurídico de 1957, las reclamaciones por daños ocasionados por la actividad auxiliar y complementaria de la Administración Pública que apoya «la función propia de la potestad jurisdiccional de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado», actividad administrativa en la que se encuadra el trabajo de Secretarios, Oficiales y otros funcionarios (Consejo de Estado, Doctrina Legal, Dictámenes de 9 de julio de 1981, Marginal 149; 23 de febrero de 1984, M. 283, y 12 de noviembre de 1984, M. 282). Tras la elección por el legislador orgánico de 1 de julio de 1985, de un sistema prácticamente idéntico para la exigencia de responsabilidad por daños judiciales, la única diferencia procedimental con la instada por la actuación de la Administración de la Jurisdicción estriba en la necesidad, en el caso del artículo 121 CE, de una sentencia previa (reconociendo el error judicial) o en el previo pronunciamiento del CGPJ acerca del hipotético funcionamiento anormal.

STC 361/1984, de 14 de marzo, FJn.º3.

STC 197/1993, de 14 de junio, que se remite a múltiples decisiones precedentes.

Dictamen de 6 de marzo de 1986, M. 191. El Consejo de Estado incluye en el funcionamiento anormal de la Administración de Justicia el extravío de unas joyas depositadas en un Juzgado (Dictamen de 26 de marzo de 1987, M. 187), pero tal caso debe encuadrarse, dadas las atribuciones funcionariales de custodia, especialmente de los Secretarios, entre los supuestos de responsabilidad común de la Administración Pública, aunque tales efectos estuviesen vinculados a un proceso

Dictamen de 15 de marzo de 1990, M. 117. En otro interesante Dictamen, de 20 de diciembre de 1990, M. 119, entiende el Consejo de Estado que los daños ocasionados por un recluso tras la concesión de un permiso por el Juez de Vigilancia Penitenciaria no pueden ser imputados al estado por «funcionamiento anormal», aunque la decisión —o la resolución de los recursos planteados— pudiera ser errónea.

Dictámenes de 30 de abril de 1985, M. 146; 18 de septiembre de 1986, M. 195, y 19 de noviembre de 1987, M. 166. Pese a este carácter casi vinculante que otorga el Consejo de Estado a la declaración del CGPJ, con posterioridad, el órgano consultivo del Gobierno ha contradicho al Órgano de Gobierno de Jueces y Magistrados, en Dictámenes como los de 19 de septiembre de 1991, M. 125 (donde se dice que el informe del CGPJ «aun siendo decisivo no es vinculante para la autoridad llamada a resolver» y niega la dilación indebida en una puesta en libertad) o de 13 de mayo de 1993, M. 124 (donde, pese a proponer la no indemnización, corrige al CGPJ señalando que sí existió funcionamiento anormal).

Dictamen del Consejo de Estado de 10 de julio de 1986, M. 190, que añade que no todo error judicial es el resultado de un funcionamiento anormal de la Administración de Justicia. El error judicial sería, pues, «una secuela inevitable del funcionamiento normal y conforme a derecho de la Justicia y en especial de la Justicia penal». En sentido similar, el Dictamen de 21 de julio de 1992, M. 96.

Sobre la tramitación de las reclamaciones, véase V. Hernández Martín (con participación de F. Azpeitia, J. M. Villalvilla, y C. González León), *El error judicial. Procedimiento para su declaración e indemnización*, Madrid, 1994.

El precepto Constitucional, se desarrolla en los artículos 292 a 297. de la Ley Orgánica del Poder Judicial, extendiéndose tal responsabilidad patrimonial a cualquier órgano y orden Jurisdiccional (293.1.b de la ley Orgánica).

El artículo 293 de ésta se expresa así:

1. *«La reclamación de indemnización por causa de error deberá ir precedida de una decisión judicial que expresamente lo reconozca. Esta previa decisión podrá resultar directamente de una sentencia dictada en virtud de recurso de revisión. En cualquier otro caso distinto de éste se aplicarán las reglas siguientes:*
 - a) *La acción judicial para el reconocimiento del error deberá instarse inexcusablemente en el plazo de tres meses a partir del día en que pudo ejercitarse.*
 - b) *La pretensión de la declaración del error se deducirá ante la Sala del Tribunal Supremo correspondiente al mismo orden jurisdiccional que el órgano a quien se imputa el error, y si éste se atribuyese a una Sala o Sección del Tribunal Supremo la competencia corresponderá a la Sala que establece en el artículo 61. Cuando se trate de órganos de la jurisdicción militar, la competencia corresponderá a la Sala Quinta de lo Militar del Tribunal Supremo.*
 - c) *El procedimiento para sustanciar la pretensión será el propio del recurso de revisión en materia civil, siendo partes, en todo caso, el Ministerio Fiscal y la Administración del Estado.*
 - d) *El Tribunal dictará sentencia definitiva, sin ulterior recurso, en el plazo de quince días, con informe previo del órgano jurisdiccional a quien se atribuye el error,*
 - e) *Si el error no fuera apreciado se impondrán las costas al peticionario.*
 - f) *No procederá la declaración de error contra la resolución judicial a la que se impute mientras no se hubieren agotado previamente los recursos previstos en el ordenamiento.*
 - g) *La mera solicitud de declaración del error no impedirá la ejecución de la resolución judicial a la que aquél se impute.*
2. *Tanto en el supuesto de error judicial declarado, como en el de daño causado por el anormal funcionamiento de la Administración de Justicia el interesado dirigirá su petición indemnizatoria directamente al Ministerio de Justicia, tramitándose la misma con arreglo a las normas reguladoras de la responsabilidad patrimonial del Estado. Contra la resolución cabrá recurso contencioso-administrativo. El derecho a reclamar la indemnización prescribirá al año, a partir del día en que pudo ejercitarse.»*

2.5.2.1. En lo relativo al *error judicial*, se precisa una previa resolución judicial, que expresamente reconozca la existencia del mismo. En el supuesto de que el reconocimiento del error judicial se contenga en la resolución de un recurso, no es necesaria la

previa decisión judicial. El procedimiento ha de sustanciarse ante la Sala del T.S. que corresponda al mismo orden Jurisdiccional al que pertenece el órgano que dictó la resolución que sufre el error o, si el error se atribuye a una Sala o Sección del propio Tribunal Supremo, el procedimiento habrá de sustanciarse ante la Sala Especial, a que alude el artículo 61 de la Ley Orgánica. La decisión judicial previa, debe instarse en el plazo de 3 meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que pudo ejercitarse, por medio del procedimiento propio del recurso de revisión en materia civil. Se trata de un procedimiento singular, especial y sumario cuyo objeto se construye a determinar si hubo, o no, error judicial. Si la sentencia reconoce la existencia del error, aquélla es título suficiente para reclamar la indemnización al Ministerio de Justicia, en caso de negativa de éste, cabe interponer recurso Contencioso-Administrativo, al amparo del artículo 293.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

La Jurisprudencia ha establecido un concepto de error judicial, en base a dos notas básicas:

- a) El carácter manifiesto, ostensible, o evidente y fuera de toda lógica cuando venga referido a la aplicación del Derecho, o con ignorancia relevante de los datos tácticos del litigio. (SSTS. 18-3-92, 2-6-92)
- b) Potencialidad dañosa.

La L.O.P.J., contempla, en su artículo 294 otro supuesto de responsabilidad patrimonial, del llamado Estado-juez, derivada de una subespecie del «error judicial», nos referimos a la prisión preventiva seguida de Sentencia absolutoria o Auto de sobreseimiento Libre. El referido artículo 294 exige, para la viabilidad de la pretensión indemnizatoria por este cauce, la posibilidad de reclamación directa, sin previa declaración de error.

No cumpliéndose los requisitos señalados en el artículo 294.1, nada obsta para que el perjudicado inste la reparación del daño por la vía del artículo 293 L.O.P.J..

El precepto que comentamos, alude a una absolución por inexistencia de hecho imputado, lo que no debe confundirse con la libre absolución, por no haber quedado suficientemente acreditada la participación del imputado en los hechos. En este segundo supuesto no cabe indemnización (SSTS. 2-6-89, 15-12-89, entre otras).

Cuando la conducta dolosa o culposa, del perjudicado es la causante del error judicial, o del anormal funcionamiento, no habrá lugar a la indemnización. (artículo 295 L.O.P.J.).

Sin perjuicio de su ulterior repetición, el Estado responderá también de los daños que tengan causa en conducta dolosa o culposa-grave, de los Jueces y Magistrados, en el ejercicio de su cargo. (artículo 296 L.O.P.J.).

2.5.2.2. En cuanto al *funcionamiento anormal* de la Administración de Justicia, cabe señalar:

Se trata aquí de abordar, aquéllos supuestos en los que la parte procesal, o un tercero, sufre un daño que no es imputable a error judicial, ni tampoco al supuesto de pri-

sión provisional indebida. (artículo 294 L.O.P.J.), sino a un irregular o anormal funcionamiento, de la Administración de Justicia, producido tanto en el proceso como en la paralela actividad administrativa que le sirve de soporte.

Conducta objetiva, ausente por tanto de exigencias de concurrencia, de dolo o culpa.

El supuesto de hecho típico, es el del retraso judicial, tanto el referido al dictado de resoluciones, como al de su necesario traslado a las partes.

En este sentido, un sector doctrinal, (P. García Manzano C.G.P.J. n.º 14, 1996), se ha referido a distintos tipos de retraso judicial así:

«Puede establecerse una gradación en los supuestos prototípicos de retrasos en la tramitación y decisión de los procesos: retraso simple, por el mero incumplimiento de plazos, retraso constitutivo de funcionamiento anormal y retraso grave o cualificado que supone violación del derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas (art. 24.2 CE). Este último supuesto plantea la cuestión, que analizaremos, de la relación entre acción indemnizatoria por funcionamiento anormal y pretensiones de amparo constitucional en esta materia.

En cuanto a las dilaciones en el proceso penal, de singular gravedad por sus consecuencias dañosas, importa retener la línea jurisprudencias que cierra el camino hacia otras posibles fórmulas sustitutivas o complementarias de la indemnización, tales como la aplicación de atenuante por analogía y la inejecución de la sentencia penal condenatoria, dejando solo abierta la posibilidad de solicitud de indulto con base en dicha circunstancia. Así resulta tanto de la doctrina constitucional (STC 35/1994, de 31 de enero) como de la jurisprudencia de la Sala 2ª del TS, pudiendo citarse al respecto las SS de 26 de mayo de 1992 (Art. 4491), 6 de julio de 1992 (Art. 6123) y 10 de mayo de 1994.»

En todo caso, para la exigibilidad de la responsabilidad del Estado-Juez, es preciso que el daño sufrido sea efectivo, real, evaluable económicamente, individualizado e imputable objetivamente a la actuación, por acción u omisión, de los órganos del Estado. Se trata de una responsabilidad directa y objetiva. Directa, porque recae inmediatamente, y sin posibilidad de excusión, sobre el patrimonio del Estado. (sin perjuicio de que éste pueda repetir posteriormente), y objetiva porque no exige la presencia de actuación dolosa o culposa. Acudir al cauce de la L.O.P.J. exige agotar la vía administrativa previa.

En relación con la cuestión de la responsabilidad patrimonial, derivada del Funcionamiento Anormal de la Administración de Justicia, señala el Profesor F. Garrido Falla:

«...Obviamente los conceptos de error judicial y funcionamiento anormal de la Administración de Justicia son conceptos jurídicos indeterminados cuya determinación habrá de realizarse, por tanto, a través del procedimiento establecido en la Ley, al que después habremos de referirnos. Sin embargo, la Ley establece tres supuestos en los que la solución se prejuzga, a saber:

a) Tendrán derecho a indemnización quienes después de haber sufrido prisión preventiva sean absueltos por inexistencia del hecho imputado o, por esta misma causa, se dicten Autos de sobreseimiento libre, siempre que se hayan irrogado perjuicios (art. 294.1).

b) En cambio, en ningún caso habrá lugar a indemnización cuando el error judicial o el anormal funcionamiento de los servicios tuviese por causa la conducta dolosa o culpable del perjudicado (art. 295). El comportamiento del dañado rompe, pues, el nexo causal.

c) Aunque los daños se produzcan por dolo o culpa grave de los jueces y magistrados, el Estado responderá directamente de los daños que se produzcan, sin perjuicio del derecho que le asiste a repetir contra los causantes del daño (art. 296).

Hay que advertir que una constante Jurisprudencia del Tribunal Supremo viene rechazando las reclamaciones de indemnización de perjuicios por hechos o decisiones judiciales anteriores a la entrada en vigor de la LOPJ; así, las Sentencias de la Sala 4.ª de 15 de junio y 6 de noviembre de 1988 y de 27 de enero de 1989. Esto contrasta ciertamente con la doctrina anteriormente sentada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 361/1984, de 14 de marzo de 1984, en la que se nos dice:

«El artículo 121 de la Constitución impone al Estado la obligación de indemnizar los daños causados por error judicial o que sean consecuencia del funcionamiento anormal de la Administración de Justicia. Si la dilación indebida constituye, de acuerdo con una doctrina casi unánime, un supuesto típico de funcionamiento anormal, es forzoso concluir que, si bien el derecho a ser indemnizado puede resultar del mandato del artículo 121, no es en sí mismo un derecho intocable en la vía de amparo constitucional; la lesión del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas genera por mandato de la Constitución, cuando no puede ser remediada de otro modo, un derecho a ser indemnizado por los daños que tal lesión produce. La Ley podrá regular el alcance de tal derecho y el procedimiento para hacerlo valer, pero su existencia misma nace de la Constitución y ha de ser declarada por nosotros.»

La L.O.P.J. contiene normas sobre caducidad, falta de efectos suspensivos, competencia, procedimiento, irrecurribilidad de la sentencia, y otros aspectos procesales, que quedan fuera del marco del análisis que en este trabajo se efectúa.

LEGISLACIÓN BÁSICA Y JURISPRUDENCIA

Legislación básica

- PIDC: 9.5., reparación por detención o prisión ilegal; 14.6, indemnización por error judicial.
- CE: 9.3, responsabilidad de los poderes públicos; 106.2, responsabilidad del Estado-Administración; 117-1, responsabilidad de Jueces y Magistrados; 121, responsabilidad del Estado-Juez.
- LOPJ: 16.1, responsabilidad de Jueces y Magistrados; 292 a 297, responsabilidad patrimonial del Estado; 405 a 427, responsabilidad de Jueces y Magistrados.
- LEC: 903 a 918, proceso de responsabilidad civil contra Jueces y Magistrados; 1.796 a 1.810, recurso de revisión.
- LECRIM: 489 a 512, detención y prisión provisional, 637, sobreseimiento libre; 960, indemnización en caso de sentencia absolutoria dictada en recurso de revisión; 947 a 953, recurso de casación; 954 a 961, recurso de revisión.

LJCA:	3, 10, 79, 84, 109, responsabilidad de la Administración, 102.C, recurso de revisión.
LPL:	116a 119, salarios de tramitación; 234, recurso de revisión.
CC:	1092, responsabilidad civil exdelicto; 1093, 1902 y 1903, responsabilidad extracontractual.
CP:	109, 122, responsabilidad civil.
LRJAP:	139 a 146, responsabilidad del Estado-Administración.
L	16.12.54, de Expropiación Forzosa 120 a 123, indemnización.
RD	26.03.93, aprueba el Reglamento de los Procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial
ET	57, salarios de tramitación

Jurisprudencia

STC	29.03.90, 02.04.90, error judicial, supuestos y características; 22.06.92, prisión indebida, supuestos; 25.01.93, error judicial, agotamiento de los «recursos» procesales; 17.09.90, 01.03.93, funcionamiento anormal, el derecho a la indemnización por dilaciones indebidas no es un derecho fundamental de los directamente invocables en el recurso de amparo constitucional; 14.06.93, funcionamiento anormal, supuestos de dilación indebida.
STS	Cv 05.12.89, 25.07.90, 22.04.96, error judicial, supuestos y características; Pn 16.05.89, 03.04.90, 09.07.90, 14.06.91, 16.11.91, 26.05.92, 02.07.92, 07.04.93, 14.04.93, 21.04.93, 16.09.93, error judicial, supuestos, características, agotamiento de los recursos, 13.04.88, 11.07.91, error judicial, el proceso para su declaración no constituye una nueva instancia, 22.12.90, error judicial, prisión indebida, supuestos, Ca 30.10.91, 20.04.92, error judicial, caducidad, 22.02.94, error judicial, ha de predicarse respecto a una resolución determinada, 29.04.93, error judicial, la sentencia en recurso de revisión sustituye a otra declaración, 16.05.89, 30.06.89, 01.12.89, 04.01.90, 20.03.90, 10.05.90, 19.06.90, 14.11.92, prisión indebida, supuestos indemnizatorios SO 16.11.90, error judicial, la revocación o declaración de ámbito y características. 29.11.89, error judicial, la revocación o declaración de nulidad no implica, sin más, derecho a indemnización, 11.10.89, 21.07.92, error judicial, agotamiento de los «recursos», 24.04.90, 30.01.90, salarios de tramitación. AN. sec 4ª, S 11-2-1998.

SEGUNDO —Como quiera que los recurrentes reclaman indemnización a cargo del Estado por el funcionamiento de la Administración de Justicia, subsumida esta reclamación bajo dos conceptos de distinta entidad y consideración, cuales son, haber sufrido prisión provisional injustificadamente y anormal funcionamiento de la Administración de Justicia en la tramitación de la causa criminal, se hace preciso, por razones de un mejor entendimiento, claridad y sistemática, distinguir entre una y otra petición. Así pues, y en lo que atañe a la primera cuestión —la prisión preventiva que los actores dicen haber sufrido indebidamente, como ha recordado reiteradamente esta Sección en sentencias precedentes, entre otras, de 16, 21 y 28 de diciembre de 1994, 1 de febrero, 15 de marzo y 2 de noviembre de 1995 y 13 de marzo, 21 de mayo y 25 de junio de 1996, el artículo 121 CE precisa uno de los aspectos en que se concreta la responsabilidad patrimonial de los poderes públicos, genéricamente

proclamada en su artículo 9.3, estableciendo la del Estado-Juez en dos supuestos: el error judicial y el funcionamiento anormal de la Administración de Justicia, y remitiendo a la Ley su regulación concreta. El desarrollo de este precepto constitucional y la referencia a la «ley» que en el mismo se contiene, se concreta hoy en los artículos 292 y siguientes de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. Según expresa la Sentencia del Tribunal supremo de 2 de junio de 1989, «el sistema instaurado, además de contener unos principios generales aplicables a cualquier supuesto, establece una distinción entre la figura genérica del funcionamiento anormal y la más específica de error judicial, para subdistinguir dentro de este último los casos concretos de perjuicios derivados de una prisión provisional indebidamente acordada». A este respecto, y como ha expuesto también esta Sección con anterioridad (Sentencias de 4 de junio, 19 de julio, 8 y 15 de noviembre de 1995, entre otras), todos los supuestos mencionados son reconducibles al de la defectuosa administración de Justicia, si bien la delimitación de uno y otro es importante ya que se configuran de forma distinta, recibiendo un tratamiento y una regulación diferenciada, encontrando un fundamento también divergente y no siendo tampoco los mismos sus requisitos. De ahí que sea incompatible variar el fundamento de la pretensión indemnizatoria y presentar argumentos en sede jurisdiccional referidos al funcionamiento anormal cuando la pretensión ante la Administración se ha basado en un error judicial, o en su aspecto específico de prisión preventiva, y viceversa cuestión, sin embargo, que no es del caso, ya que la parte postula una y otra petición por separado —prisión preventiva y funcionamiento anormal— con sus argumentos correspondientes, como ya se ha expuesto. En el caso de autos, los demandantes fundan su pretensión indemnizatoria en los perjuicios causados por la prisión preventiva que sufrieron, apoyándose en lo dispuesto en el artículo 294 de la Ley Orgánica 6/1985, ya que, en un caso luego se dictó sentencia absolutorio, y en el otro ni siquiera se dirigió contra ella la acusación pública, única parte acusadora en la causa.

TERCERO —Aunque el artículo 121 CE no se refiere expresamente a la prisión preventiva, el referido artículo 294 de la Ley Orgánica 6/1985 ha regulado específicamente estos supuestos que, según las Sentencias del Tribunal supremo de 27 de enero, 22 de marzo y 30 de junio de 1989 y 2 y 24 de enero, 20 de marzo, 10 de mayo y 4 de diciembre de 1990, entre otras, si bien en general pueden explicarse como una manifestación del error judicial, en algún caso pueden conectarse con el funcionamiento anormal. Según concreta el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 20 marzo y 19 de junio de 1990, son tres los requisitos para que proceda la indemnización por prisión preventiva: 1) que se haya sufrido prisión preventiva, 2) que en la causa penal recaiga sentencia absolutorio o auto de sobreseimiento libre por inexistencia del hecho y, 3) que se hayan irrogado perjuicios al presunto inculpado. El supuesto de hecho de este requisito consta, según las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de enero de 1989 y 23 y 24 de enero de 1990, «de un elemento material que es la inexistencia del hecho y otro formal que recoge los autos procesales que declaran aquel dato material y que tanto puede ser la Sentencia absolutorio como el Auto de sobreseimiento libre». Con respecto al elemento material —la inexistencia del hecho—, comprende tanto los casos de «inexistencia objetiva» (inexistencia del hecho), como los casos de «inexistencia subjetiva» (imposibilidad de participación), si bien, en todo caso, se exige, según Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 1989, «una declaración clara y concluyente».

CUARTO —En el supuesto que nos ocupa, se hace preciso distinguir entre la situación de doña Dolores y la de los otros dos recurrentes. Con respecto a la primera, resulta de las actuaciones que fue detenida el día 19 de julio de 1989, decretándose su prisión por el Juz-

gado Central de Instrucción número 2 por Auto de 22 de julio siguiente, en virtud de su «posible encuadramiento o pertenencia y colaboración a la organización terrorista «T», acordándose su libertad provisional por el mismo órgano judicial el día 27 del mismo mes, con obligación «apud-acta» de comparecer cada 15 días, situación de comparecencia que el Juzgado dejó sin efecto el 7 de marzo de 1990. Asimismo resulta, que si bien no ha existido con respecto a Doña Dolores sentencia absolutorio ni auto de i sobreseimiento libre, es lo cierto que no fue acusada por el Ministerio Fiscal, ni abierto juicio oral contra ella, ni se le menciona en la Sentencia a que luego nos referiremos; tan solo un auto acordando su libertad. Esta situación trae consigo que sea admisible en este caso la equiparación del Auto dejando en libertad provisional a la recurrente con los supuestos contemplados en el artículo 294 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en particular, al Auto de sobreseimiento libre. Lo que ya ha realizado el Tribunal Supremo en alguna ocasión —Sentencia de 30 de abril de 1990—, si bien con referencia al Auto de procesamiento. Y como quiera que en el supuesto que nos ocupa no es que se deje sin efecto un auto de procesamiento, sino que ni siquiera éste ha existido, resulta claro que se han «desvanecido» los indicios de criminalidad tenidos en cuenta en su día por el Instructor para acordar la prisión provisional, esto es, que si se ha rechazado que hubiera base no ya para condenar sino tan siquiera para imputar a la reclamante inicialmente el hecho delictivo, cabe aquélla equiparación y mantener la imposibilidad de participación. De lo que se sigue que la demanda debe ser estimada en este punto. Sin embargo, a distinta consideración llega la Sala con respecto a la situación ha que se han visto abocados los otros dos recurrentes, don Fidel y don Juan. En efecto, atendidos los términos en que está redactada la Sentencia dictada el junio de 1990. Por la Sección segunda de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional, resulta evidente que no concurre la «inexistencia objetiva», pues los hechos existieron (antecedentes de hecho primero y segundo, hechos probados primero, segundo y tercero, así como la parte dispositiva de la Sentencia); es más, son constitutivos de un delito de pertenencia a banda armada por el que un tercero fue condenado. En lo que atañe a la posible «inexistencia subjetiva» o falta de participación en el hecho, la doctrina general mantenida por el Tribunal Supremo a partir de su Sentencia de 27 de enero de 1989, ha establecido que no es viable extender la virtualidad de ese supuesto «a los casos de falta de pruebas de la participación en el hecho», es decir, que los supuestos de absolución por falta de pruebas de la participación del interesado en los hechos que motivaron la causa penal no pueden calificarse como «inexistencia subjetiva» a los efectos de fundamentar la pretensión indemnizatoria por la vía del artículo 294 LOPJ (Sentencias del Tribunal Supremo de 27 y 31 de enero, 22 de marzo, 2 y 30 de junio y 10 de noviembre de 1989 y 4 y 24 de enero, 20 de marzo, 3 de abril y 10 y 30 de mayo de 1990). En tal sentido debe recordarse que, razona la Sentencia del Alto Tribunal de 4 de enero de 1990, «no es suficiente una duda, por muy intensa que sea, sobre la participación del interesado en el hecho enjuiciado, sino que se requiere una certidumbre. Y, es el caso, que en la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Penal de Audiencia Nacional, queda claro que la absolución se va a producir por falta de acreditamiento de la participación de los recurrentes en los hechos, pues allí se dice —hecho probado tercero— que «los acusados Juan y Fidel, ambos mayores de edad y sin antecedentes penales, con independencia de sus ideas separatistas e independentistas en pro de los Países Catalanes, no se acredita pertenezcan a la banda terrorista «T.». En consecuencia, pues, cabe concluir que la absolución se produce por falta de pruebas sobre la participación en los hechos de los aquí recurrentes, habida cuenta además, que según la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de octubre de 1995, lo determinante a los efectos que ahora nos interesa, son los hechos que se declaren probados en Sentencia Penal, sin que los razonamientos ju-

rídicos, puedan fundamentar una alteración de aquéllos, lo que, por otro lado, y como ya se ha expuesto, en el caso que nos ocupa no se ha producido.

QUINTO.—El segundo tema a considerar gira en torno al eventual anormal funcionamiento de la Administración de Justicia que, según los recurrentes, les ha irrogado daños derivados del actuar antijurídico de aquélla, daños que no tienen el deber jurídico de soportar. A este respecto y reiterando la doctrina anteriormente expuesta, cabe señalar que el artículo 121 CE proclama el derecho a ser indemnizado a cargo del Estado por los daños causados por error judicial, así como de los que sean consecuencia del funcionamiento anormal de la Administración de Justicia. Tanto el error judicial, y su especialidad de prisión preventiva seguida de Sentencia absolutorio o Auto de sobreseimiento libre, como el funcionamiento anormal se configuran así como los presupuestos de la responsabilidad patrimonial del llamado Estado-Juez. Ambos conceptos pueden reconducirse al más amplio de defectuosa Administración de Justicia, aunque tienen un fundamento diferente, lo que sean distintos sus requisitos y procedimiento a seguir para establecer la responsabilidad y, en su caso, el alcance de la obligación reparadora. Como ha declarado el Tribunal Supremo, «el concepto de anormalidad en el funcionamiento de la Administración de Justicia constituye un concepto jurídico indeterminado que debe quedar integrado en función de la naturaleza de los actos emanados de la función y las circunstancias concurrentes en el supuesto enjuiciado», sin olvidar que «la anormalidad de este funcionamiento no implica, desde luego, referencia alguna necesaria al elemento de ilicitud o culpabilidad en el desempeño de tales funciones, al tratarse de un tipo de responsabilidad objetiva» (Sentencia de 11 de noviembre de 1993).

AN, sec 4ª, S 13-5-1998

AN, Sec 4ª S 15-5-1998

CUARTO.—La consecuencia de la responsabilidad patrimonial de la Administración de Justicia no es otra sino el nacimiento a su vez de la obligación de reparar el daño causado.

A los efectos de fijar con la mayor precisión posible el alcance de la obligación de la Administración de reparar los daños causados por su funcionamiento anormal, entiende la Sección que debe tenerse presentes en el supuesto de autos, lo siguiente:

a) La Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, reconoce tres formas distintas de manifestarse la responsabilidad patrimonial de la Administración de Justicia, a saber, el funcionamiento anormal, el error judicial, y la prisión preventiva seguida de sentencia absolutorio o auto de sobreseimiento libre, pero sólo con respecto a este último supuesto precisa criterios para fijar la cuantía de la indemnización — artículo 294.2-. No obstante esta ausencia de criterios en la mencionada Ley Orgánica 6/1985, en los supuestos de responsabilidad patrimonial derivados del funcionamiento anormal de la Administración de Justicia deben ser aplicados los que con carácter general se señalan para la responsabilidad patrimonial de la Administración en el artículo 141 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común —y antes en la Ley y Reglamento de Expropiación Forzosa en virtud no sólo de la remisión procedimental que aquélla hace a ésta en su artículo 293.2, sino en cuanto esa forma de responsabilidad supone de especificidad con respecto a la otra más general.

b) Partiendo de ello, para determinar de la forma más ajustada a Derecho la indemnización que por el funcionamiento anormal de la Administración de Justicia debe corresponder al interesado, hoy demandante, hay que tener en cuenta:

1. La entidad, extensión y efectos del mismo funcionamiento anormal que ha ocasionado el perjuicio y la posible intervención que en su producción ha podido tener el interesado;
2. El principio general inspirador de la materia y constantemente proclamado por el Tribunal Supremo y por la misma doctrina legal administrativa, y al que se ha hecho ya referencia, de reparación «integral» de los perjuicios sufridos, pero siempre que los mismos estén debidamente acreditados sin que en ningún caso puedan admitirse los meramente hipotéticos, eventuales, futuros o simplemente posibles, así como los contingentes, dudosos o presumibles, y sin que tampoco sea bastante la mera frustración de una expectativa.
3. No puede olvidarse que estos efectivos perjuicios sufridos por el interesado no pueden equipararse sin más en su alcance a los derivados en el caso de una hipotética resolución favorable a sus intereses.
4. Finalmente, en ningún modo puede darse lugar a un enriquecimiento injusto del reclamante.

3. CAUSAS DE EXONERACION DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

El tenor del artículo 139.1 L.R.J.P.A.C. configura, como ya se dijo, básicamente dos causas de exclusión de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública:

a) *La fuerza mayor*, como criterio constitucional (artículo 106.2).

La exoneración de la responsabilidad patrimonial jurisprudencialmente se define como:

«Hecho que aún siendo previsible, sea sin embargo inevitable, insuperable e irresistible, siempre que la causa que lo motive sea independiente y extraña a la voluntad del sujeto obligado» (STS, 2-2-1980, 4-3-1981, 25-6-1982, 3-11-1988, entre otros).

Se trata pues, de sucesos imprevisibles o previsibles pero inevitables, como guerras, terremotos, maremotos, etc. se excluye a aquéllos eventos insitos en el funcionamiento de los servicios públicos, rotura de presas, etc, previsibles con un adecuado sistema de mantenimiento y por tanto evitables. Fuerza mayor es un acontecimiento insólito y extraño al campo normal de las previsiones debidas por un regular servicio público.

La carga de acreditar la existencia de fuerza mayor, incumbe a la Administración, según reiterada Jurisprudencia del T.S. , cuando por tal causa pretende exonerarse de su responsabilidad patrimonial (SSTS. 30-9-95, 6-2-96, 25-10-96, 14-4-97, 20-10-97, entre muchos).

Aunque los conceptos fuerza mayor y caso fortuito, no aparecen nítidamente diferenciados en el artículo 1.105 del Código Civil, la doctrina caracteriza al caso fortuito por la «indeterminación», que supone que la causa del daño es desconocida, y por la «interioridad», que implica el vínculo del evento dañoso con el funcionamiento de la actividad o servicio público.

Así, el concepto de fuerza mayor, supone una causa extraña a la actividad o servicio, de carácter extraordinario (artículo 1.575 del Código Civil).

La anterior diferenciación es de trascendente relevancia, pues el caso fortuito no es causa de exoneración de la responsabilidad patrimonial, mientras que la fuerza mayor sí lo es. (Martín Glez. F.).

* «En cuanto a la posible negligencia en la conducta del perjudicado al deambular por la vía en que transcurría la manifestación ilegal, que hubiera alterado la exclusividad del nexo causal, es doctrina jurisprudencial (Sentencias de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo de 29 mayo 1991 [RJ 1991\3901], 27 noviembre 1993 [RJ 1993\8945], 19 noviembre 1994 [RJ 1994\10469] y 25 febrero 1995 [RJ 1995\2096] y 30 septiembre 1995 [RJ 1995\6818], entre otras) *que la culpa de la víctima puede ser relevante para atemperar equitativamente la responsabilidad administrativa pero no para eliminarla*, salvo que hubiese sido de tal intensidad que suponga una auténtica ruptura de la relación de causalidad» STS de 2-3-1996. RJ 1996\2253.

* «Aun aceptando que la entidad apelada, titular de los cultivos arrasados por la inundación, hubiera omitido pedir permiso a la Comisaría de Aguas, tal incumplimiento no exime de responsabilidad patrimonial a la Administración Pública apelante y así lo declaramos en nuestra Sentencia de fecha 7 noviembre 1994 (RJ 1994\10353) (Recurso de apelación 5100/1991, fundamento jurídico segundo), al expresar que **el instituto de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas se arrumbaría si el incumplimiento de cualquier norma reguladora de la convivencia situase al ciudadano ante el deber jurídico de soportar las consecuencias del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos cuando la prestación de éstos tenga relación con la obligación incumplida por el perjudicado. Por el contrario, la infracción de una norma, que impone determinadas obligaciones a los ciudadanos o administrados, conllevará el reproche o sanción que legalmente vengan establecidos al respecto, pero no exonera a la Administración de responsabilidad patrimonial por los daños o perjuicios causados a aquéllos como consecuencia del funcionamiento normal o anormal del servicio público*» STS de 6-2-1996 RJ 1996\2038

* —»Es preciso no obstante referirse además a un extremo de las declaraciones del Fallo de la sentencia apelada relativo a la indemnización, que se fija en 8.000.000 de pesetas, inferior en este caso a la solicitada. Sin embargo entiende la Sala que por lo que afecta a la cuantía de la indemnización ha de realizarse ésta teniendo en cuenta las alegaciones del Ayuntamiento relativas a la vigilancia del fallecido, que debía extremarse por ser un disminuido psíquico aunque con un porcentaje de disminución que le permitía hacer una vida relativamente normal. *Esta vigilancia no debía ser prestada sólo por el socorrista municipal sino también por las personas que acompañaban al fallecido en su visita a la piscina*. En consecuencia si bien debe apreciarse la responsabilidad del Ayuntamiento la culpa in vigilando no debe reputarse exclusivamente a éste, por lo que ello ha de reflejarse en la cuantía de la indemnización solicitada. Sin perjuicio de la siempre evidente dificultad de cuantificación en un caso de daño moral de esta naturaleza, es criterio de la Sala que no debe superar la mitad de la otorgada por el Tribunal de instancia». STS de 4-6-1992. RJ 1992\4928.

5. Fuerza mayor

* «La fuerza mayor y el nexo causal en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y en los dictámenes del Consejo de Estado: su incidencia en la cuestión planteada: Desde el punto de vista jurisprudencial interesa subrayar, entre otros, los siguientes criterios:

b) La Sentencia del Tribunal Supremo de 28 junio 1983 (RJ 1983\3664) indica que **la fuerza mayor es concepto jurídico que debe quedar ceñido, como reiteradamente ha repe-*

tido la jurisprudencia del Tribunal Supremo al suceso que esté fuera del círculo de actuación obligado, que no hubiera podido preverse o que previsto fuese inevitable, como guerras, terremotos, etc... pero aquellos eventos internos intrínsecos ínsitos en el funcionamiento de los servicios públicos, como es una rotura o una obstrucción de una conducción de aguas, son sucesos previsibles y evitables con una adecuada inspección y en cualquier caso nunca constituyen la fuerza mayor a que se refieren los preceptos de la Ley de Expropiación Forzosa que exoneran de la obligación de indemnizar a cargo de la Administración [...].

Por su parte, el Consejo de Estado reserva el concepto de fuerza mayor para los *acontecimientos insólitos y extraños al campo normal de las previsiones típicas de cada actividad o servicio (dictámenes de 29 de mayo de 1970 y de 28 de marzo de 1974) o para *aquel suceso que no hubiera podido preverse o que previsto fuera inevitable, que haya causado un daño material y directo que exceda visiblemente de los accidentes propios del curso normal de la vida por la importancia y trascendencia de su manifestación... Esta Sala, por el examen de lo actuado, no aprecia la existencia de una fuerza mayor excluyente de la responsabilidad patrimonial de la Administración, aunque concurriera otra con causa productora de daños, como fue la enorme cantidad de lluvia caída en la zona» STS de 20-10-1997. RJ 1997\7254.

* «Según doctrina jurisprudencias (Sentencias, entre otras, de esta Sala y Sección de 23 febrero 1995 [RJ 1995\1280], 30 septiembre 1995 [RJ 1995\6818], 18 diciembre 1995 [RJ 1995\9408] y 6 febrero 1996 [RJ 1996\2038]), para que sea *apreciable la fuerza mayor se requiere que, el hecho sea imprevisible o que, previsto, resulte inevitable*, pero estas circunstancias no concurrieron porque, aunque se aceptase el carácter imprevisible de las precipitaciones pluviales (lo que la Sala de primera instancia rechaza por ser propias de la meteorología estacional), no cabe aceptar que resulte inevitable el que la tierra arrastrada por las lluvias no hubiera podido ser retirada de la calzada para evitar su endurecimiento y el consiguiente riesgo para la normal circulación de vehículos, ya que las lluvias terminaron un día antes de producirse la colisión contra la capa de barro endurecido de un espesor entre quince y veinte centímetros, y, de no ser posible su limpieza, debería, al menos, haberse señalado adecuadamente su existencia, de manera que no cabe apreciar la existencia de fuerza mayor y, consiguientemente, se ha de considerar ajustada a derecho la declaración de responsabilidad patrimonial de la Administración, a la que correspondía el cuidado y vigilancia de las condiciones de vialidad de la carretera en la que se produjeron los hechos». STS de 19-4-1997. RJ 1997\3233.

* «Solo, pues, un acontecimiento que tuviera los caracteres de fuerza mayor, esto es, de *acontecimiento externo a la celebración de la fiesta o totalmente ajeno a ella* y a sus circunstancias, podría constituir un elemento suficiente para que esta Sala apreciara una ruptura del nexo causal. No, en cambio, el hecho, irregular pero no sólo no ajeno al devenir posible de la fiesta, sino incluso previsible, como se desprende de la prueba practicada, de que el recorrido marcado no fuera escrupulosamente respetado y de que la actividad festiva de los participantes no se ajustara con precisión al horario fijado de antemano por el ayuntamiento—. STS de 25-10-1996. RJ 1996\7124

* «Como, acertadamente, se señala en la sentencia recurrida, *sería la Administración quien debería, en todo caso, haber acreditado la existencia de fuerza mayor*, pues tal carga recae sobre ella cuando por tal razón pretende exonerarse de su responsabilidad patrimonial, según Jurisprudencia de esta Sala (Sentencias de la antigua Sala Cuarta del Tribunal Supremo de 20 enero 1984 [RJ 1984\1351 y 15 diciembre 1986 [RJ 1986\81091, y de esta propia Sala Tercera de 2 febrero 1988 [RJ 1988\6451, 13 febrero 1990 [RJ

1990\13061, y 30 septiembre 1995 [RJ 1995\68181], sin que en este proceso la Generalidad haya probado que el hecho producido, aun siendo previsible, hubiera sido inevitable». STS de 6-2-1996. RJ 1996U038

* «Rechazados los dos primeros motivos de impugnación de la sentencia apelada, nos resta por examinar el último de los esgrimidos por el Abogado del Estado, centrado en la existencia de *fuerza mayor* por considerar que, aun siendo previsible el desprendimiento, resultaba inevitable e irresistible. Lo expuesto en el precedente fundamento bastaría para desacreditar el planteamiento del representante procesal de la Administración, puesto que *ésta se había limitado a señalar la zona sin adoptar medida alguna que impidiese la caída de las piedras sobre la calzada, por lo que no cabe sostener que el hecho fue inevitablemente*, ya que si hubiera protegido de los desprendimientos la carretera, como sucede en otras vías de comunicación, el evento dañoso no se habría producido, al menos con consecuencias tan funestas. Además, *sería la Administración quien debería, en todo caso, haber acreditado la existencia de fuerza mayor*, pues tal carga recae sobre ella cuando por tal razón pretende exonerarse de su responsabilidad patrimonial (Sentencias de la antigua Sala Cuarta del Tribunal Supremo de 20 enero 1984 [RJ 1984\1351, 15 diciembre 1986 [RJ 1986\8109], y de esta propia Sala Tercera de 2 febrero 1988 [RJ 1988\6451 y 13 febrero 1990 [RJ 1990\13061], prueba que ni siquiera ha intentado, al haber guardado primero silencio y no haber después presentado en vía jurisdiccional ninguna justificación de que el hecho producido, aun siendo previsible, fue inevitable, lo que obliga a desestimar también este último motivo de impugnación de la sentencia apelada». STS de 30-9-1995. RJ 1995\6818.

b) *La culpa exclusiva del perjudicado*. Cuando la intervención de la víctima, en la causación del daño por ella sufrido, es determinante del mismo, la Administración Pública queda exonerada de responsabilidad.

Por el contrario, cuando la culpa de la víctima es concurrente, se convierte en con-causa, lo que provoca la compensación de culpas, o la moderación de la responsabilidad, (SSTS. 15-4-88, 29-5-91, a modo de ejemplo).

Ante la intervención de un tercero, en la producción del daño, procede determinar si ésta rompe o no el nexo causal. Si la respuesta es afirmativa, la responsabilidad habrá de ser exigida al tercero; en caso negativo entra en juego el criterio de la solidaridad; cuando el hecho del tercero y la actividad de la Administración hayan concurrido en la causación del daño. No obstante, si la intervención del tercero es absolutamente inocua, e ineficiente para romper el nexo causal, la Administración Pública será la única que deba asumir patrimonialmente la reparación del daño (SSTS. 14-3-90, 14-10-94, etc...).

4. CONCLUSIÓN

El sistema español de responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas, parcialmente regulado en el artículo aquí comentado, puede sintetizarse, diciendo que la responsabilidad que aquél configura es directa, excluyente, objetiva, integrada en un sistema unitario, en cuanto afecta a todas las Administraciones Públicas, general, pues es de aplicación a cuestiones prácticas y/o Jurídicas, de reparación integral, compatible con otras prestaciones, sustituible por compensación en especie, solidaria, cuando el daño

dimane de la actuación de varias Administraciones y ejercitable, finalmente, ante un único orden jurisdiccional, el Contencioso-Administrativo, incluso cuando las Administraciones Públicas actúen en relaciones de Derecho Privado, en cuyo caso habrá de exigirse la responsabilidad conforme a la nueva regulación de la L.R.J.P.A.C. (artículo 144).

Siendo la eficacia y el control los dos pilares constitucionales sobre los que se asienta el Estado moderno de Derecho, (artículos 103 y 106 C.E.), la responsabilidad como institución, se configura como eje central de un sistema, en el que impera el principio «alterum non laedere», incumbiendo a los Tribunales el control de la legalidad de la actuación administrativa, disponiendo, si ha lugar a ello, la reparación del daño por aquélla causado.

BIBLIOGRAFÍA

- ARIÑO ORTIZ, G.; DE LA CUÉTARA, J. M. y MARTÍNEZ LÓPEZ MUÑOZ, J. L.: *El nuevo Servicio Público*. Madrid 1997. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ T. R.: *Curso de Derecho Administrativo I*. Madrid 1997. Editorial Cívitas, S. A. (8ª Ed.).
- GARCÍA MANZANO, P.: *Responsabilidad Patrimonial por funcionamiento de la Administración de Justicia*. Madrid 1996. Consejo General del Poder Judicial.
- GARRIDO FALLA, F. y FERNÁNDEZ PASTRANA, J. M.: *Régimen Jurídico y Procedimiento de las Administraciones Públicas*. Madrid 1995. Editorial Cívitas, S. A.
- GIL IBÁÑEZ, J. L.: *Evaluación del daño y criterios de reparación*. Madrid 1996. Consejo General del Poder Judicial.
- HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: *LRJPA-Trabajos Parlamentarios de la reforma*. 1999. Editorial Aranzadi (1ª Ed.).
- LÓPEZ NIETO, F.: *El Procedimiento Administrativo de las Administraciones Públicas*. Barcelona 1993. Editorial Bayer Hnos. S.A.
- MARTÍN GONZÁLEZ, F.: *La responsabilidad de la Administración y de los funcionarios públicos*. Madrid 1944. Consejo General del Poder Judicial.
- MARTÍN REBOLLO, L.: *La Responsabilidad de las Administraciones Públicas en España*. Madrid 1996. Consejo General del Poder Judicial.
- PANTALEÓN PRIETO, F.: *Responsabilidad Patrimonial de las Administraciones Públicas*. Madrid 1996. Consejo General del Poder Judicial.
- ROCA, E.: *Derecho de daños. Textos y materiales*. Valencia. 1998. Editorial Tirant lo Banch.
- SALAS, P. y otros: *Comentarios a la ley 4/99, de 13 de Enero de reforma del Procedimiento Administrativo*. 1999. Editorial Tirant lo Banch. (1ª Ed.).
- TOLIVAR ALAS, L.: *Derecho Administrativo y Poder Judicial*. Madrid 1996. Editorial Tecnos, S. A.

GUINEA ECUATORIAL: UNA COOPERACIÓN PENDIENTE DE SER FISCALIZADA

MANUEL LAGARÓN COMBA
Contador del Tribunal de Cuentas

ÍNDICE: 1. CONTEXTO ACTUAL. 2. ALGO DE HISTORIA. 3. ALGUNOS INDICADORES SOCIOECONÓMICOS. 4. ¿QUÉ HA SUCEDIDO ÚLTIMAMENTE EN LA ECONOMÍA DE GUINEA ECUATORIAL? 5. LA COOPERACIÓN ESPAÑOLA Y SU EVOLUCIÓN. 6. ¿ES CUESTIONABLE HOY EN DÍA LA AYUDA INSTITUCIONALIZADA A GUINEA ECUATORIAL? 7. CONCLUSIÓN. BIBLIOGRAFÍA.

Dentro del marco de actuación del Ministerio de Asuntos Exteriores en materia de ayuda oficial al desarrollo se encuentra la Agencia Española de Cooperación Internacional, de quien depende la Dirección General del Instituto de Cooperación con el Mundo Árabe, Mediterráneo y Países en Desarrollo, la cual tiene entre sus cometidos preferentes la gestión y coordinación de los proyectos de cooperación con la República de Guinea Ecuatorial, fundamentalmente en los sectores educativo, sanitario, cultural, productivo, de infraestructura e institucional, mediante la elaboración de informes técnicos, preparación de presupuestos, establecimiento de los calendarios de actuaciones previstas, coordinación de las actividades y gestión directa de dichos presupuestos.

Recientes informaciones periodísticas ponen de manifiesto que este país, tan vinculado histórica y afectivamente a España, está experimentando ciertos síntomas de «desarrollismo» económico que a cualquier analista interesado en aquella área geopolítica no le pueden pasar desapercibido. Teniendo en cuenta que la ayuda institucional española está siendo notable y constante desde que fuera provincia española, hace de ello más de treinta años, quizá sea una buena ocasión para situar a este país en lo que podría ser su contexto actual, hacer un somero repaso por su historia más reciente y sus vínculos con España, como principal donante de ayuda, al tiempo que nos preguntamos acerca de la viabilidad de la misma, en un sentido global y desde una perspectiva estrictamente económica, a razón de ciertos indicadores que no pueden por menos de pro-

ducir cierta sorpresa. Es por ello, por lo que también nos permitimos señalar la idoneidad del momento para fiscalizar los gastos que comporta dicha cooperación, dentro de las competencias que tiene atribuido el Tribunal de Cuentas como supremo órgano fiscalizador del Estado.

Nuestro propósito es llamar la atención sobre un país que nos es próximo y querido, a menudo olvidado por las nuevas generaciones, las cuales probablemente ignoren que durante mucho tiempo formó parte de nuestra Nación, si bien quisiéramos hacerlo con la máxima consideración y respeto a la sensibilidad que suelen suscitar las relaciones entre ambos gobiernos.

1. CONTEXTO ACTUAL

Situada en el Golfo de Guinea, con una superficie compartida entre territorio insular y continental de 28.051 km² y una población inferior al medio millón de habitantes, la antigua colonia española ha pasado desde su independencia, de ser considerada la «Suiza africana» a ocupar el puesto 187 con un PNB de 444 millones de dólares, dentro de la clasificación de 210 países establecida en 1997 por el Banco Mundial. Si a eso añadimos que, entre 1988 y 1992, ha percibido ayudas del exterior por un valor aproximado de 230 millones de dólares, la mayor parte destinada al servicio de la deuda externa, y que sus recursos esenciales: petróleo, cacao, café y madera se ven constantemente amenazados por las variaciones de precios en los mercados internacionales, nos enfrentamos con el hecho de que Guinea Ecuatorial se encuentra en una encrucijada de la que no es nada fácil salir: optar por la «cultura del proyecto», a través de la recepción de fondos provenientes de países e instituciones tradicionalmente donantes y en tanto en cuanto estos continúen con su generosa actitud; apostar por el desarrollo de los recursos propios, presionando en la medida de lo posible y obteniendo por ellos precios más justos; o llevar a cabo una fusión de ambas, tal y como hasta el momento parece realizarse.

2. ALGO DE HISTORIA

Tras la llegada de los portugueses en 1471 y su posterior cesión a España mediante el Tratado del Pardo de 1778, por el que Portugal cedió a España las islas de Fernando Poo (la actual Bioko) y Annobón; fueron los ingleses quienes, tras un breve abandono por parte de las autoridades españolas, intentaron establecer en aquellas tierras un protectorado con el fin primordial de obtener un mayor control sobre el tráfico de esclavos, si bien hubo que esperar hasta 1843 para que la población isleña acatase definitivamente la soberanía de la reina española Isabel II.

Por lo que se refiere a la región continental de Muni, llegó a ser muy destacable la labor llevada a cabo posteriormente por el explorador vasco Manuel Iradier, quién realizó sus primeras incursiones por el estuario del Río Muni, y tras conseguir el apoyo de los reyes locales, a quienes concedió cartas de nacionalidad española, pudo reclamar ante Europa estos territorios.

Fue en 1900 cuando, tras la firma del tratado entre Francia y España, se delimitaron las posesiones continentales de un modo definitivo, si bien con un enorme perjuicio para España, ya que ésta debió conformarse con un territorio siete veces menor que el previsto en su momento por la conferencia de Berlín. No obstante, Fernando Poo (Bioco) se convirtió en los años veinte en el mayor productor de cacao del mundo, siendo las décadas de los cincuenta y los sesenta las de mayor desarrollo económico. En 1956, Guinea Ecuatorial adquirió el *status* de provincia española, al punto de que ya en 1962 alcanzó la renta *per cápita* más alta de todo el continente africano. Posteriormente, en 1964, la provincia obtuvo rango de autonomía, la cual llegó a ser presidida por Bonifacio Ondó. No obstante, según ha ido demostrando el paso de la Historia, quizás España comenzó demasiado tarde el proceso de modernización y preparación de la excolonia para su independencia, en el que jugó un gran papel las Naciones Unidas por la presión ejercida en aquel momento.

En 1968, el referéndum de independencia desligó a Guinea Ecuatorial de nuestro País, siendo el 12 de octubre de dicho año cuando definitivamente el Gobierno español entregó de forma oficial la presidencia al mandatario, Francisco Macías Nguema. Como consecuencia, al nuevo Estado le surgieron las inevitables necesidades financieras para hacer frente al pago de funcionarios y militares, esperando conseguir esa ayuda de España de forma inmediata. No obstante, la postura dilatoria española le obligó a acudir a otras potencias tales como Francia, China, EE.UU. y la propia Comunidad Económica Europea. Pero es desde su derrocamiento y posterior gobierno liderado por Teodoro Obiang Nguema, el 3 de agosto de 1979, cuando la Administración española comenzó a trazar las directrices de lo que en años sucesivos se convertiría en la ayuda institucionalizada a través de los distintos programas de cooperación económico financiera, siendo el principal objetivo contribuir a la mejora del funcionamiento del sistema productivo de la República de Guinea Ecuatorial.

3. ALGUNOS INDICADORES SOCIOECONÓMICOS

Antes de entrar en mayores detalles respecto de nuestra cooperación con Guinea Ecuatorial, sería conveniente hacer mención a ciertos indicadores que, partiendo de datos procedentes del último Informe sobre el Desarrollo Mundial, elaborados por el Banco Mundial, podrían dar una idea de cual es la peculiar situación del país:

Tasa media de crecimiento anual de población del período 90-97: 2,6%.

Esperanza de vida al nacer en 1996: 50 años.

Tasa de mortalidad infantil por cada 1.000 nacidos vivos: 109.

Tasa real media de crecimiento económico anual 96-97: 107%.

PNB *per cápita* en 1997: 1.050\$.

Inversiones directas extranjeras sobre el PIB de 1996: 132%.

Deuda externa de 1997: 283 millones de \$.

Asistencia oficial para el desarrollo según el PNB de 1996: 13%.

Ingresos por turismo: 2 millones de \$.

Deuda externa s/PNB de 1997: 64%.

Si pudiéramos en relación algunos de estos datos (últimos de los que se dispone) con los de hace cinco años, nos encontraríamos con que, si bien el PNB (161 millones de \$) era muy inferior al actual y por tanto el PNB *per cápita*, el peso de la deuda externa se mantiene en unos términos muy similares. por lo que conviene poner mayor énfasis en otros indicadores.

En este sentido, al menos estos son los datos económicos que llaman a nuestro juicio más poderosamente la atención:

- a) La tasa real media de crecimiento anual 107% (la más alta del mundo en el período 1996-1997). teniendo en cuenta el PNB antes mencionado, es propia, quizás, de países escasamente poblados, sometidos a un cierto nivel pobreza y que de manera circunstancial, aunque no sostenida, son capaces de doblar su PNB de un año para otro. Téngase en cuenta que la media anual para los países del área no excedía del 4,2% en dicho bienio.
- b) Por su parte, el PNB *per cápita* en 1997 (1.050\$) supera con creces la media para los países de su entorno (500\$). cuestión que, de nuevo y a falta de un análisis más exhaustivo, sólo podría explicarse ante el crecimiento interanual tan desmesurado antes mencionado. En 1993 era tan sólo de 360\$.
- c) El hecho de que las inversiones directas extranjeras supongan un 132% sobre el PIB de 1996 denota la desmesura de la cifra, pues no sólo se convertiría de nuevo en el primero del mundo en cuanto a este indicador, sino que lo haría de manera destacable respecto del segundo.

Por tanto, y para poder buscar alguna explicación a tales cifras, quizá sería más ilustrativo poder comparar ciertos indicadores producidos a lo largo del último quinquenio y a cuyos datos hemos tenido acceso a través de los respectivos Informes sobre el Desarrollo Mundial.

Año	PNB (mill. \$)	PNB per cápita (\$)	Inversiones extranjeras % s/PIB	Tasa real de crecimiento anual	Deuda externa % s/PNB	Índice de desarrollo humano (posición)
1993	161	360	—	1,5	61	131/74
1994	167	430	—	1,6	—	135/175
1995	152	380	12,3	—	135/174	—
1996	—	—	—	—	—	—
1997	444	1.050	132	107	64	—

Fuente: Informes sobre el Desarrollo Mundial 1995, 1996, 1997 y 1998 del Banco Mundial. Informes sobre el Desarrollo Humano 1996, 1997 y 1998 del PNUD.

Sin embargo, esta información no es suficientemente aclaratoria, aunque la evolución del indicador «Coeficiente de inversiones extranjeras sobre el PIB» ya nos da una pista de lo que puede estar aconteciendo, puesto que ha pasado de ser prácticamente inexistente en el cuatrienio 1993-1996 a presentar un 132% en 1997. Entonces...

4. ¿QUÉ HA SUCEDIDO ÚLTIMAMENTE EN LA ECONOMÍA DE GUINEA ECUATORIAL?

«Petróleo». Con esta sencilla palabra podría encontrarse una explicación a lo desproporcionado de las cifras antes mencionadas.

Informes recientes de prensa nos remiten a este país africano como lo que pudo ser el tan ansiado *Eldorado* español. Es más, desde 1992 el petróleo es la espina dorsal de la economía guineana, hasta el punto de que en la actualidad se encuentran a pleno rendimiento 12 pozos capaces de producir diariamente entre 85 y 90 mil barriles de un crudo de gran calidad, lo que supone ingresos equivalentes al 60% del presupuesto nacional, siendo previsible que en el año 2010 la producción se multiplique por diez. Todo ello está en manos de las compañías estadounidenses Mobil y Nomeco, quienes utilizan sus derechos de explotación desde que la que fuera empresa pública española Hispanoil, integrada en Repsol, abandonase en 1988 la plataforma ecuatoguineana renunciando así a sus derechos por considerar que las prospecciones no eran rentables. Las fuentes periodísticas antes mencionadas aseguran que tales compañías empezaron a rentabilizar su inversión a los 18 meses de iniciar sus prospecciones y con una producción diaria inicial de 4.000 barriles.

Por tanto, poniendo en relación esta información con los indicadores antes manejados, casi se llega a la sospecha de que o bien no ha sido hasta 1999 cuando el Informe del Banco Mundial ha podido disponer de los datos que, referidos o simplemente atribuidos a 1997 se produjeron con bastante anterioridad, o bien todo es cierto y efectivamente fue en 1997 cuando se produjo la «explosión» económica guineana. En tal caso, otra cuestión sin duda a tener en cuenta sería el impacto que sobre la población haya podido tener este fenómeno. Obviamente y recurriendo a las cifras, el dato de 1.050\$ *per cápita* sería un indicador muy positivo dentro del entorno geopolítico en el que se encuentra el país, pero si nos detenemos en el indicador «Índice de desarrollo humano» nos encontramos con que se situaba en 1995 (última información disponible) en el puesto 135 respecto de un total de 174 países catalogados por el Banco Mundial. Si aplicásemos una simple serie regresiva con los pocos datos de los que disponemos, y teniendo en cuenta que partía en 1991 ocupando el 150 sobre una cifra de 173 catalogados, seguramente con los datos de 1997 deberá ocupar un lugar más destacado, ya que la renta creció 3,3 veces. No nos queda, por tanto, otro remedio que esperar a que esa expectativa sea confirmada en su momento. Sin embargo, da la sensación de que el efecto que sobre la población debiera tener ese crecimiento económico se está retrasando más de lo debido, a tenor de las informaciones periodísticas antes citadas. De este modo, y para seguir indagando, habría que descender de la frialdad de las cifras y acudir a otro tipo de fuentes más directas, pero eso es algo que se sale del objetivo de nuestro trabajo.

En cualquier caso, otro aspecto a reseñar y que no quisiéramos pasar por alto es el del bajo nivel de renta obtenida por recursos turísticos, en especial en un país que, si bien carece casi totalmente de infraestructura turística, ofrece al extranjero maravillosas expectativas ambientales y culturales dignas de las mejores ofertas que puedan presentarse en África central. En relación con el medio ambiente, no podemos olvidar que el 95% del país está cubierto de bosque tropical con maderas de gran calidad, y que los

300.000 km² de aguas territoriales de que dispone son abundantes en especies marinas de alto valor comercial y demanda en los mercados internacionales y, sin embargo, esta última no supone apenas una fuente de ingresos para la economía del país.

Pese a todo, el dato que realmente nos interesa es el de que la «Asistencia oficial al desarrollo» suponga un 13% del PNB de 1996, pues es precisamente éste el objetivo que, desde la perspectiva estrictamente española, pretendemos desgranar en el epígrafe siguiente.

5. LA COOPERACIÓN ESPAÑOLA Y SU EVOLUCIÓN

Todo comenzó en 1945 con la ayuda institucional que el Estado español concedió a Fernando Poo y Río Muni cuando fueron declaradas provincias españolas. Como bien señala Fernando Abaga Edjang, en su libro *La ayuda externa en el desarrollo de Guinea Ecuatorial*: «Este nuevo régimen trajo consigo la introducción de reformas importantes, entre otras la autonomía presupuestaria, al preparar estos territorios sus presupuestos como cualquier otra provincia española, y sobre todo, por la agregación del componente de ayuda y cooperación, lo que suponía doblar su monto presupuestario».

En 1964 se produjeron otras reformas que supusieron un nuevo incremento de las ayudas a Guinea, a través del Plan de Desarrollo Económico y Social, mediante la reducción de tasas aduaneras sobre la importación de productos guineanos, la eliminación de la contribución de la provincia al presupuesto del Estado español, la abolición de tasas aduaneras a la importación de productos procedentes de la metrópoli, así como la política de precios sobre determinados productos guineanos como el cacao y el café.

En 1969, posteriormente a la independencia, se firmó el Acuerdo de Cooperación Económica, Comercial y de Pagos entre ambos países, y por el que España se comprometía a establecer un sistema que facilitase la importación de productos procedentes de nuestro país, manteniendo así un intercambio comercial similar a los niveles previos a la independencia; la creación de un banco central y una moneda nacional; así como la extensión de la ayuda económica, técnica y administrativa.

El Acuerdo no sufrió alteración como consecuencia de los acontecimientos de 1979 y su posterior cambio presidencial en el país africano. De hecho, el nuevo mandatario reconoció su postura de apoyo a aquél a través de sistemáticos tratos preferenciales con España, hasta que las circunstancias le obligaron a dar un giro radical en su orientación ideológica hacia modelos que en aquel momento eran más propios de los países del este, y a buscar nuevas fuentes de financiación no sólo en lugares como Francia —el más preponderante en aquella área geopolítica—, la CEE y las Naciones Unidas; sino también en la antigua Unión Soviética, China y Cuba, países que supusieron una fuente importante de ayuda, en especial por la nueva ideología que el gobierno se vio en la necesidad de asumir.

Desde 1980, el vigente marco jurídico de cooperación es el Tratado de Amistad y Cooperación, de 23 de octubre de dicho año, el cual sirvió para que el esquema de ayudas de España, programadas por distintas comisiones mixtas entre ambos países, se instrumentase a través de sucesivos Planes Marco.

El I Plan Marco de Cooperación entre el Reino de España y la República de Guinea Ecuatorial, que estuvo en vigor en el período 1986-1989, se basó en principios esenciales como la difusión de la cultura y la lengua a través de la promoción educativa de una parte, y en la ayuda sanitaria por otra; todo ello sin perder la expectativa de que tales principios se armonizaran con la ayuda de otros Organismos internacionales.

El balance final del I Plan Marco fue positivo, según las autoridades españolas, destacando que a lo largo de su desarrollo supuso una cifra de ayudas superior al 12% del PIB de la República de Guinea Ecuatorial.

El II Plan Marco de Cooperación era fruto de la experiencia del primero, y se diseñó también con una duración inicial de cuatro años (1990-1993), pero con el objetivo de recoger de una forma ordenada y sistemática aquellos campos de acción y proyectos concretos que pudiesen ser financiados con cargo al presupuesto español. No obstante, y pese a la correcta estructuración y voluntad del Plan, éste, que sí entró en funcionamiento en el período previsto, no llegó a ser renovado por las autoridades españolas, debido a razones de tipo político, lo que supuso un fuerte impacto negativo en los flujos de ayuda a Guinea. De este modo, desde 1994 la cooperación española se ha mantenido bajo la cobertura del citado Tratado de Amistad y Cooperación, y como órgano programador, la última Comisión Mixta Hispano-Guineana.

A partir de aquí, quizá sea bueno mostrar en cifras cual ha sido la evolución de la ayuda española en los últimos años desde la perspectiva de la Secretaría de Estado para la Cooperación Internacional y para Iberoamérica, es decir, englobando todo tipo de ayudas provenientes de las distintas Administraciones Públicas.

Ayuda Oficial al Desarrollo de Guinea Ecuatorial en el período 1990-1998

Año	Número de proyectos	Importe (mill. ptas.)
1990	—	2.360
1991	—	2.110
1992	—	2.036
1993	—	1.989
1994	—	1.142
1995	29	1.521
1996	42	1.524
1997	79	1.668
1998	39	1.851
		16.201

Fuente: Planes Anuales de Cooperación Internacional de los años 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997 y 1998. Secretaría de Estado para la Cooperación Internacional y para Iberoamérica.

Del cuadro anterior puede observarse como la ayuda sufrió un fuerte desvanecimiento en 1994, como ya hemos señalado, si bien luego ha ido recobrándose paulatinamente hasta alcanzar los niveles actuales, en los que 39 proyectos suponen una aportación de 1.851 millones de pesetas.

Con este volumen de ayuda y teniendo en cuenta, tanto el tamaño de población como la sorprendente «bonanza» económica que parece estar atravesando el país, a tenor de sus indicadores económicos de 1997, parece lógico que cualquier analista se formule la siguiente pregunta:

6. ¿ES CUESTIONABLE HOY EN DÍA LA AYUDA INSTITUCIONALIZADA A GUINEA ECUATORIAL?

Nos gustaría contestar a esta pregunta teniendo presente la reflexión que podría suscitar una definición como la que, para *desarrollo económico*, dio la Fundación Dag Hammarskjöld, de Uppsala, Suecia: «El desarrollo es un proceso cultural integral que comprende valores tales como el entorno natural, las relaciones sociales, la educación, la producción, el consumo y el bienestar. El desarrollo es endógeno. sólo puede generarse desde dentro de la sociedad, definiendo su visión y su estrategia, teniendo en cuenta sus aspectos positivos internos y cooperando con sociedades que comparten sus problemas y aspiraciones».

En definitiva, que posiblemente el desarrollo es algo que hay que aprender a creérselo con fe firme y sin complejos. Hay que mentalizarse de que es algo posible y alcanzable en la medida en que cada país, cada pueblo, cada sociedad, son portadores de un conjunto de instrumentos y valores propios que, si son utilizados de acuerdo con estrategias apropiadas, permiten la consecución paulatina de ciertos niveles de bienestar. Evidentemente, no todos por igual ni en la misma medida ni al mismo ritmo, pero desde luego que es algo posible.

En líneas generales, las razones por las que un país concede ayuda externa a otro (créditos FAD incluidos) pueden ser de tipo económico, político y humanitario. No obstante, hay que tener en cuenta que los programas de ayuda al desarrollo no implican, casi en ningún caso, el que un país donante envíe dinero a uno receptor —algo que para Guinea Ecuatorial quizá hubiera sido muy útil bajo ciertas condiciones—, sino que se sustituye por materias primas, alimentos, expertos y equipamiento; de modo que la mayor parte del importe real de la ayuda permanece en el país de origen, lugar donde los expertos perciben sus salarios y donde se han comprado los alimentos y adquirido los equipos. En definitiva, que lo que se envía no es dinero físico y convertible en divisas, sino bienes y fuerza de trabajo a plazo fijo que tarde o temprano van a suponer un verdadero intercambio comercial desigualitario, en la medida en que tales equipamientos han de ser en algún momento renovados o repuestos por el país donante. Y ese sí, ese sí es un coste que recaerá indudablemente sobre el receptor de la ayuda, de modo que así se va creando un vínculo de dependencia económica verdaderamente nocivo para éste.

Tomando el caso de España como uno de los tradicionalmente donantes de Guinea Ecuatorial, nuestra ayuda generalmente incluye expertos nacionales financiados y equi-

pados por el Estado español, de modo que, generalmente, no puedan utilizarse fondos españoles para la adquisición de bienes y servicios, o la contratación de expertos de otros países. Ello puede suponer que, desde la perspectiva del país receptor y dando por hecho que es éste quien mejor conoce sus propias necesidades, puedan producirse distorsiones en las prioridades de desarrollo, se introduzcan tecnologías no apropiadas y se dificulten la estandarización y el mantenimiento de los equipos así como la capacitación. Según señala Fernando Abaga Edjang: «Es muy común encontrar en el mismo departamento ministerial guineano ordenadores adquiridos con fondos de ayuda, que son de diferentes marcas y muchas veces incompatibles entre sí». Con estas prácticas se podría llegar, por lógica, a una situación de deterioro de la balanza de pagos en la medida en que la ayuda queda condicionada a las exportaciones del país donante.

Teniendo en cuenta el grado de desarrollo de la economía guineana, por el que la ayuda externa está tan presente en la vida cotidiana y se hace tanto notar, es evidente el efecto por el que España contribuye junto con otros países a que los recortes presupuestarios que actualmente está sufriendo la ayuda externa guineana produzcan una verdadera *economía de sustitución*; aquélla por la que los recursos externos sustituyen al ahorro interno, los proyectos productivos externos sustituyen a la iniciativa privada, y los expertos extranjeros sustituyen a los nacionales. Así, la ayuda externa no sólo no estimula el crecimiento y el desarrollo socioeconómico, sino que sirve para financiar la ineficiencia y la ineficacia, financia el consumo que no la inversión, generando desequilibrios en la balanza de pagos y, por tanto, deuda externa.

Por todo ello, también cabría preguntarse: ¿Por qué Guinea Ecuatorial ha vivido tantos años casi exclusivamente de la ayuda externa? ¿No debiera haberse contemplado la ayuda como algo secundario y no determinante? ¿Toda la ayuda recibida del exterior ha sido generadora directa o indirectamente de desarrollo económico? ¿Tiene el país capacidad para absorber recursos humanos e infraestructuras del exterior? ¿Ha de ser indefinida la ayuda?

Para responder a algunas de estas preguntas también cabría un somero análisis sobre áreas estatales tan trascendentales como la estructura tributaria y el gasto público. La estructura tributaria, según señala Fernando Abaga Edjang, es progresiva, es decir, que los tipos impositivos crecen conforme lo hacen los ingresos de los ciudadanos. No obstante, cuando la estructura administrativa se muestra inoperante ante el impago de impuestos por parte de los componentes de ciertos grupos sociales privilegiados, entre ellos las empresas extranjeras instaladas en el país, la estructura tributaria torna a ser regresiva, lo que supone que la población con bajos ingresos, que es la más numerosa, es también la que verdaderamente soporta la presión fiscal; de modo que siendo bajos los ingresos, también lo será la recaudación, por lo que surge el déficit público y por tanto, de nuevo, la deuda externa.

Por lo que se refiere al gasto público, algunos señalan que quizá todavía sea algo complicado poder discernir entre lo que son recursos propios del Estado y lo que son recursos de las clases privilegiadas, lo que conlleva a una confusión sistemática y una tendencia al descontrol del gasto (téngase en cuenta que hasta el momento no existe órgano de control externo en aquel país). por tanto, de nuevo surge el mismo problema sólo que por una vía distinta: descontrol en el gasto público puede generar déficit, y, por la misma razón, deuda externa.

7. CONCLUSIÓN

Sin perjuicio de los criterios de política exterior que en cualquier momento puedan prevalecer, y, desde una perspectiva estrictamente económica, la pregunta que nos formulábamos anteriormente respecto de la cuestionabilidad de la ayuda externa a Guinea Ecuatorial parece responderse por sí misma si tenemos en cuenta ciertos aspectos señalados en apartados anteriores. De hecho, cualquier analista se encontraría ante un país que presenta el siguiente perfil:

- Receptor tradicional de ayuda institucional desde su independencia en 1968, lo que supone más de 30 años.
- España es proporcionalmente su mayor donante, con una media de fondos aplicados de 1.800 millones de pesetas anuales en el período 1990-1998.
- «Lanzamiento» económico desde 1997 producido por los recursos provenientes casi exclusivamente del petróleo, siendo previsible que su producción se multiplique por 10 en el próximo decenio.
- De acuerdo con el indicador «Índice de desarrollo humano», y teniendo en cuenta el tamaño de su población, el país ocupa todavía una posición mundial que no parece ir en consonancia con las expectativas que proporciona la explotación de recursos petrolíferos desde 1992.
- El Estado no se ha provisto todavía de un sistema de control externo del gasto público.
- Razones políticas hicieron que el II Plan Marco de Cooperación no fuese renovado, por lo que desde entonces no existe un instrumento jurídico regulador, sino un marco jurídico de cobertura tal como es el Tratado de Amistad y Cooperación, el cual tiene ya 19 años de vigencia.
- Posible riesgo de convertir su sistema productivo en un sistema de *economía de sustitución* financiada por donantes externos.
- El Tribunal de Cuentas español no ha fiscalizado todavía los fondos de ayuda al desarrollo desde la perspectiva individualizada de países, programas o proyectos; no obstante sí se fiscaliza la Cuenta remitida anualmente por la Agencia Española de Cooperación Internacional.

Y es que, desde una perspectiva estrictamente económica, es decir, la de la «gestión de recursos escasos susceptibles de usos alternativos», da la sensación de que la ayuda entregada por España en los últimos años parece cuestionable y requeriría de una pronta revisión. Es más, el Estado español, como cualquiera que done fondos destinados al desarrollo de terceros países, probablemente tenga derecho legítimo a entregar dicha ayuda de acuerdo con unos criterios de control del gasto público, del déficit público y de la deuda externa; en especial en un país como Guinea Ecuatorial, en el que dicha afluencia de recursos es algo que tiene una relevancia tan marcada; y todo ello sin entrar en conflictos de soberanía nacional.

Como ya hemos señalado, no existe control externo sobre el gasto público en Guinea Ecuatorial, es más, el propio Gobierno actual se está planteando la posibilidad de

constituir su propio Tribunal de Cuentas así como nombrar a un Juez Especial contra la Corrupción, por lo que parece lógico que España, desde la posición de país donante, debiera fiscalizar su ayuda en tanto en cuanto el país receptor no se encuentra en condiciones todavía de asumir el suyo propio. De este modo, el ciudadano español tendría la seguridad de que su aportación se está administrando bajo principios de legalidad, eficiencia, eficacia y equidad.

Para terminar, no es nuestro objetivo verter ningún juicio en relación con la importante labor que la sociedad española está realizando en materia de ayuda al desarrollo a través del Ministerio de Asuntos Exteriores, en concreto, desde la Secretaría de Estado para la Cooperación Internacional y para Iberoamérica, así como desde la Agencia Española de Cooperación Internacional. Tan sólo pretendemos llamar la atención sobre un país fuertemente vinculado a España por razones históricas, que experimenta una «bonanza» económica de la que todavía no parece disfrutar la población, y en el que de manera especial se están destinando fondos de ayuda, de forma ininterrumpida y desde hace muchos años, y sin que estos hayan sido todavía fiscalizados de forma específica por el supremo órgano fiscalizador del Estado español. Ello no tiene por qué afectar a la corriente de recursos que concede nuestro país, aunque sí quizás a la orientación que se le pueda dar a los mismos, de modo que junto a otras medidas de carácter político, diplomático y comercial colaboren al deseable resurgimiento de las relaciones entre ambos países.

BIBLIOGRAFÍA

JOSÉ DÍEZ VILAS: «Guinea Ecuatorial», *Ediciones Júcar*, 1994.

FOLCO QUILICI: «África», Ediciones Danae, S.A., 1978.

FERNANDO ABAGA EDJANG: «La ayuda externa en el desarrollo de Guinea Ecuatorial», *Ed. Los libros de la catarata*, 1997.

AGENCIA ESPAÑOLA DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL: «II Plan Marco de Cooperación entre el Reino de España y la República de Guinea Ecuatorial», *Publicaciones del Instituto de Cooperación para el Desarrollo*, 1990.

BANCO MUNDIAL: «Informes sobre el Desarrollo Mundial 1995, 1996, 1997 y 1998».

PNUD: «Informes sobre el Desarrollo Humano 1996, 1997 y 1998».

SECRETARÍA DE ESTADO PARA LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL Y PARA IBEROAMÉRICA: «Planes Anuales de Cooperación Internacional 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997 y 1998».

EL MUNDO: 3 de agosto y 26 de septiembre de 1999.

CONSIDERACIONES SOBRE EL MARCO JURÍDICO REGULADOR DE LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN EN LA GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

RAFAEL SERRANO GALÁN
Interventor y Auditor del Estado.
Oficina Nacional de Auditoría

ABREVIATURAS DE DISPOSICIONES LEGALES UTILIZADAS

LCAP	Ley 13/1995, de 18 de Mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas.
LRBRL	Ley 7/1985, de 2 de Abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local.
TRRL	Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de Abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales Vigentes en Materia de Régimen Local.
PAMAN	Patronato Madrileño de Áreas de Montaña.
RSCL	Decreto de 17 de Junio de 1955 por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales.

ÍNDICE: 1. INTRODUCCIÓN. 2. . FORMAS DE GESTIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS. 2.1. Gestión directa, indirecta y compartida de servicios públicos. Especial referencia a las fundaciones. 2.2. La gestión indirecta. 2.3. Nuevas formas de institucionalización en la gestión compartida. 3. DISCREPANCIAS ENTRE LA LEGISLACIÓN BÁSICA DE CONTRATACIÓN PÚBLICA Y LA DE CARÁCTER LOCAL. 3.1. Concepto de «gestión» directa en la legislación de Régimen Local en contraposición a la L.C.A.P. 3.2. Supuesta abrogación del contrato administrativo de arrendamiento como modo de gestión indirecta de servicios públicos locales. 4. CONCLUSIÓN. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

La actividad contractual de la Administración dentro de la esfera del Derecho público se va a centrar en la figura del contrato administrativo que se define, en contraposición al privado, por la inclusión de una serie de prerrogativas que garanticen el cumplimiento del interés general y por un objetivo tendente a la realización de obras y servicios de carácter público que están dentro del «giro o tráfico» propio de la Administración que actúa y cuya titularidad le corresponde.

Estos elementos identificadores del contrato administrativo se contemplan por nuestro Ordenamiento jurídico cuando se prevé el traslado a un tercero de la gestión de un servicio público: exigiendo antes de su contratación, por un lado, la determinación de un régimen jurídico básico que atribuya las competencias administrativas y el alcance de las prestaciones en favor de los administrados y, por otro, la declaración expresa de que la actividad de que se trata queda asumida por la Administración respectiva como propia¹.

La titularidad de la competencia para prestar estos servicios corresponde a la Administración que, desde un punto de vista organizativo, puede ejercerla de forma centralizada o descentralizada.

En el primer caso, la entidad va a asumir su propio riesgo absorbiendo ilimitadamente las pérdidas producidas, no existirán intermediarios y se llevará a cabo por funcionarios y personal laboral de la propia plantilla de la entidad, dependiendo directamente de sus órganos de gobierno.

Si el servicio se presta descentralizadamente, esta autonomía puede ser de carácter orgánico, si se crea un Consejo de Administración y se nombra un gerente o **patrimonial**, cuando se crea, *ex profeso*, un organismo autónomo, una fundación o una sociedad mercantil participada por la entidad pública. De hecho, estamos asistiendo en la actualidad a un proceso de huida o fuga del Derecho Administrativo mediante la privatización de la gestión pública, que ciertos autores justifican por la inadecuación o rigidez de sus procedimientos y a su excesivo coste, pretendiendo alcanzar una mayor eficacia².

Uno de los cauces utilizados para este alejamiento es la figura denominada, genéricamente, contrato de gestión de servicios públicos, que incluye diversas modalidades y por la que se encomiendan a una persona física o jurídica el ejercicio de actividades que cubran las necesidades esenciales de la población.

A lo largo de este estudio se va a analizar cómo la entrada en vigor de una ley, que lleva a efecto la distribución de competencias de la Constitución en materia de contratación pública, influye tanto positiva como negativamente en el margen de maniobra de la Administración para la gestión indirecta de servicios públicos.

2. FORMAS DE GESTIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS

2.1. Gestión directa, indirecta y compartida de servicios públicos.

Especial referencia a las fundaciones

Las disposiciones reguladoras de la gestión de servicios públicos siempre han partido del grado de inmediatividad con que éstos se prestan para clasificar las formas de gestión en directa e indirecta.

¹ Apartado segundo del artículo 156 de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas.

² Vid. DEL SAZ, Silvia: «Desarrollo y crisis del Derecho Administrativo. Su reserva constitucional». 1.ª edición, Cívitas, 1992, págs. 101 y ss.

La gestión directa es la realizada por la propia Administración, por sí misma o mediante la utilización instrumental de una persona jurídica vinculada a aquella jurídica y económicamente.

En el primer caso, la Entidad puede actuar a través de sus órganos ordinarios, de manera indiferenciada respecto de las restantes actividades de la Corporación, o a través de una «organización especializada», órganos específicamente encargados de tal gestión, cuya estructura suele adoptar aspectos societarios, aunque sin personalidad propia, al dotarse de un gerente y un consejo de administración, que actúan con cierta independencia funcional y con contabilidad y sección presupuestaria separadas, no excluyéndose la financiación externa.

El segundo sistema de gestión directa consiste en la creación de una persona jurídica instrumental, ya sea de derecho público o de derecho privado participada íntegramente por el Ente público.

La gestión indirecta es la operada a través de diversas formas o instituciones de origen y base contractual mediante las que la Administración mantiene la titularidad del servicio y la responsabilidad última de su prestación confiando el ejercicio o explotación de la actividad a persona distinta, sin perjuicio de la posibilidad de intervención mediata en ella.

No obstante lo anterior, es posible que las Administraciones Públicas titulares de la prestación del servicio público decidan crear algún tipo de vínculo entre ellas porque se den circunstancias que lo hagan aconsejable, concurren competencias o existan decisiones de colaboración interadministrativa. A este tercer género podríamos denominarlo gestión compartida de servicios.

Es aquí donde nos encontramos con distintas modalidades de organización supramunicipal que tienen la consideración de entidad local (Comarcas, Áreas Metropolitanas, Mancomunidades, etc) o ciertas personas jurídicas instrumentales con la posibilidad de estar organizativa y financieramente compartidas tales como Consorcios, Patronatos o Sociedades Mercantiles con capital perteneciente a varias Administraciones.

Puede resultar interesante reseñar aquí la posibilidad de gestionar servicios públicos mediante la creación de una fundación. Sin perjuicio de la polémica doctrinal existente, nuestro ordenamiento jurídico positivo nos ofrece esta alternativa a partir de la Ley 30/1994, de 24 de Noviembre, de Fundaciones³.

Tales fundaciones deberán perseguir fines de interés general: asistencia social, cívicos, educativos, culturales científicos, etc. Adquirirán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el Registro de fundaciones.

Su gobierno y representación será confiado al Patronato, órgano colegiado integrado por personas físicas cuyas voluntades se funden para formar la voluntad superior, que sería la de la propia fundación.⁴

³ Apartado primero de su artículo 6: «Las personas jurídico-públicas tendrán capacidad para constituir fundaciones, salvo que sus normas reguladoras establezcan lo contrario.»

⁴ Vid. SOSA WAGNER, Francisco: «la gestión de los servicios públicos locales». 3.ª edición. Civitas, 1997, págs. 80 y ss.

En materia de sanidad pública se ha abierto esta posibilidad a partir de la Ley 15/1997, de 25 de Abril, de habilitación de nuevas formas de gestión del Sistema Nacional de Salud.⁵

2.2. La gestión indirecta

2.2.1. El contrato de gestión de servicios públicos

Desde una perspectiva doctrinal, se ha considerado que el contrato de gestión de servicios públicos no es una figura contractual definida, sino que bajo su rúbrica común se encubre una pluralidad de diversas técnicas contractuales, siendo, más que un tipo contractual definido, una simple técnica de gestión de los servicios públicos.⁶

El estatuto jurídico del Servicio Público ha sido construido, históricamente, sobre la concesión, pero es aplicable igualmente a otras formas de gestión indirecta (gestión interesada, concierto, arrendamiento o empresa mixta), si bien cada uno de éstas introducirá en aquél determinadas variantes o peculiaridades⁷.

Por otro lado, la jurisprudencia ha llegado a conclusiones parecidas acerca de la naturaleza del contrato de gestión de servicios públicos. La sentencia del Tribunal Supremo del 27 de Enero de 1992 declara lo siguiente:

En el ámbito del Derecho Administrativo no existe —pese a que otra cosa pudiera parecer a tenor de la Ley de Contratos del Estado— un contrato específico de gestión de servicios públicos, sino que es necesario hablar de una pluralidad contractual diferenciada a través de la que es posible dar cabida a todo tipo de gestión indirecta de un determinado servicio público.

El Derecho positivo define este contrato como un vínculo jurídico a partir del cual una persona natural o jurídica se compromete a gestionar servicios de competencia pública cuando éstos reúnan los siguientes requisitos:

- Que tengan un contenido económico que los haga susceptibles de explotación por empresarios particulares.
- Que exista un régimen jurídico básico que atribuya las competencias administrativas, determine el alcance de las prestaciones a favor de los administrados y que declare expresamente que la actividad de que se trata queda asumida por la Administración respectiva como propia.

⁵ Su artículo primero dispone lo siguiente: «En el ámbito del Sistema Nacional de Salud, garantizando y preservando en todo caso su condición de servicio público, la gestión y administración de los centros, servicios y establecimientos sanitarios de protección de la salud o de atención sanitaria o sociosanitaria podrá llevarse a cabo directamente o indirectamente a través de la constitución de cualesquiera entidades de naturaleza o titularidad pública admitidas en Derecho.»

⁶ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: «Curso de Derecho...» Séptima edición. Civitas, 1996, pág. 696.

⁷ Vid. SALA ARQUER, José Manuel: *El contrato de servicios en el Proyecto de ley de Contratos de las Administraciones Públicas* Jornadas de contratación pública celebradas en Valladolid el 27-29 de enero de 1993. Universidad de Burgos, pág. 265.

2.2.2. Plasmación en el Ordenamiento jurídico positivo y en la jurisprudencia constitucional

1. Legislación comunitaria

La Unión Europea aún no ha afrontado, con carácter general, la regulación de los contratos de gestión de los servicios públicos. Tan sólo se han aprobado Directivas respecto al contrato de concesión de obras públicas (93/37/CEE) y para los sectores del agua, energía, transportes y telecomunicaciones (93/38/CEE y 92/13/CEE).

En estos textos legales se delimita el concepto de entidad adjudicataria, umbrales mínimos de aplicación, especificaciones técnicas y condiciones de publicidad, concurso y adjudicación.⁸

2. Legislación estatal

Las disposiciones legales que hacen referencia al contrato que se analiza son las siguientes:

- a) El apartado segundo del artículo 128 de la Constitución cuando prevé la posibilidad de reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio.
- b) Con el carácter de legislación básica⁹, el Título II del Libro II de la Ley 13/1995, de 18 de Mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas (en adelante, LCAP).
- c) Como desarrollo del principio de autonomía local asentado en nuestra Carta Magna¹⁰:

⁸ COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, *Dictamen sobre Contratos Públicos*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, págs. 2 y 3.

⁹ La Constitución diseña en su Título VIII un reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en función de sus respectivos Estatutos. Por su parte, el Tribunal Constitucional ha interpretado la concurrencia de competencias en algunas materias delimitando el concepto de legislación básica en su sentencias de 28 de enero, 8 de julio y 30 de noviembre de 1982 aportando el siguiente concepto:

«Desde una perspectiva material, la legislación básica tiene el objetivo de garantizar en todo el Estado un común denominador normativo dirigido a asegurar un tratamiento unitario y en condiciones de igualdad de los intereses generales, a partir del cual puede cada Comunidad Autónoma, en defensa de los suyos propios, introducir las peculiaridades que estime convenientes y oportunas, dentro del marco competencial que en la materia le asigne su Estatuto de Autonomía.»

¹⁰ Artículos 137 y 140 de la Constitución Española. También, la exposición de motivos de la Ley 7/1985, de 2 de Abril, reguladora de las bases de régimen local comenta lo siguiente:

La autonomía local (...) requiere ser situada en el marco del ordenamiento integral del Estado. (...) Esta norma desarrolla la garantía constitucional de la autonomía local, función ordinamental que, al estarle reservada o, lo que es igual, vedada en cualesquiera otras normas, presta a su posición en el ordenamiento en su conjunto una vis específica, no obstante su condición formal de ley ordinaria. (...)

Se le atribuye a la legislación básica estatal una función de aseguramiento de un mínimo competencial a la Administración local.

- Ley 7/1985, de 2 de Abril, reguladora de las bases de Régimen local (en adelante, LRBRL).
- Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de Abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local. (en adelante, T.R.R.L.)
- Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, reguladora de las Haciendas locales.

3. Legislación autonómica ¹¹

Cuando existan servicios delegados por el Estado o en el ejercicio de competencias compartidas o concurrentes, a título enunciativo, disposiciones como las siguientes:

- Ley foral 6/1990, de 2 de Julio de Regulación de la Administración Local en Navarra.
- Ley 8/1987, de 15 de Abril, Municipal y de Régimen Local de Cataluña.

4. Jurisprudencia constitucional

La doctrina del Tribunal Constitucional acerca de las relaciones entre el ordenamiento estatal y el autonómico se resume de la siguiente forma:

- a) En las relaciones Estado-Comunidad Autónoma, el Ordenamiento jurídico estatal debe respetar la distribución competencial establecida en la Constitución española, con la autonomía legislativa que ello conlleva para las Comunidades Autónomas. La Administración del Estado, en las competencias concurrentes y compartidas, tiene como límite la legislación básica, con los efectos jurídicos fijados por el Tribunal Constitucional.
- b) Tanto el Estado como las Comunidades Autónomas deben respetar el principio de autonomía local, reflejado en la LRBRL.
- c) Los contratos de las Entidades locales se rigen por la legislación del Estado, por la de las Comunidades Autónomas en los términos del artículo 149.1.18 de la Constitución, y por las Ordenanzas de cada Entidad.

¹¹ La sentencia 214/1989 del Tribunal Constitucional en su dispositivo 6.º, declara lo siguiente:

En lo concerniente a la organización municipal, el orden constitucional de distribución de competencias se funda en el reconocimiento de tres ámbitos normativos correspondientes a la legislación básica del Estado (art. 149.1.18 C.E.), la legislación de desarrollo de las Comunidades Autónomas según los respectivos Estatutos y la potestad reglamentaria de los municipios, inherente ésta última a la autonomía que la Constitución garantiza.

2.2.3. *Tipología contractual en la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas y en el resto del Ordenamiento estatal*

- a) Concesión, gestión interesada, concierto y sociedad de economía mixta.

La concesión de servicios públicos

Es un contrato a través del cual, el empresario privado asume *exclusivamente* los riesgos y beneficios de la explotación mediante una retribución que pasó de ser «à ses risques et périls» a regirse por el principio de cobertura suficiente y mutabilidad contractual.

El concepto primigenio del instituto de la concesión se ha visto alterado por lo que se refiere a la asunción de riesgos ya que los ingresos del concesionario no serán únicamente la contraprestación obtenida del usuario sino también las aportaciones de la Administración concedente previstas en el contrato o debidas a la alteración del equilibrio económico de la concesión por razones como:

- El «ius variandi» de la Administración.
- La doctrina del «factum principis» o riesgo imprevisible.

Gestión interesada

Se refleja un compromiso del gestor para prestar el servicio público contando con la colaboración de la Administración que aporta las instalaciones necesarias para su desarrollo y con una contraprestación mínima que aumentaría cuando los beneficios de la explotación sobrepasasen un nivel determinado (cláusula de interesamiento), fomentando una prestación más eficiente.

El concierto

Nos encontramos ante un convenio con un tercero para que éste preste un servicio considerado público que coincide con el giro o tráfico de su empresa, a través de un pago «a tanto alzado» fijado previamente a la prestación y sin posibilidad de alteración.

Sociedad de economía mixta

Instrumento contractual utilizado a través de la participación de la Administración en la constitución de una sociedad mercantil o la adquisición una vez en funcionamiento de esa participación, aportando al capital de la entidad, desde su concurrencia, la cesión de la prestación de un servicio público.

- b) La concesión de obra pública: la construcción de obras hidráulicas y autopistas.

Dentro del objeto del contrato de concesión, puede estar previsto solamente la gestión del servicio o comprender también la construcción de la obra e instalación ne-

cesarias para prestarlo y consistir la remuneración del adjudicatario en el derecho a explotar la obra acompañado o no, dependiendo de los beneficios que se generen, de un precio.

Este tipo de contratos tiene en nuestro Ordenamiento una regulación específica según el tipo de obra que se vaya a llevar a cabo y que sirve de desarrollo a la general de la L.C.A.P.

Obras hidráulicas

Tiene por objeto la construcción, conservación y explotación de las obras e infraestructuras vinculadas a la regulación de los recursos hidráulicos, su conducción, potabilización y desalinización, y al saneamiento y depuración de las aguas residuales consistiendo la contraprestación del adjudicatario en el derecho a percibir una tarifa.¹²

Autopistas

Contrato mediante el cual se regula la concesión administrativa de construcción, conservación y explotación de vías especialmente concebidas, construidas y señalizadas para la circulación de automóviles con unas características particulares, obligándose al adjudicatario a constituir una sociedad anónima cuyo fin sea el descrito anteriormente que podrá disfrutar de una serie de beneficios tributarios y financieros y cuya contraprestación comprenderá el cobro de un peaje a los usuarios.¹³

2.3. Nuevas formas de institucionalización en la gestión compartida

2.3.1. El Consorcio en la legislación de Régimen local

La consecución de una prestación integrada de servicios que supere la circunscripción territorial y el reparto competencial derivado de la Constitución han llevado a la potenciación de la figura del Consorcio.

Así la LRBRL ha proporcionado el sustrato legal delimitando los objetivos que se persiguen con la creación de un consorcio:

«La cooperación económica, técnica y administrativa entre la Administración local y las Administraciones del Estado y de las Comunidades Autónomas, tanto en servicios locales como en asuntos de interés común, se desarrollarán con carácter voluntario, bajo las formas y en los términos previstos en las leyes, (...) mediante los consorcios o convenios administrativos que se suscriban.»

Y abriendo el cauce para su posible creación:

¹² Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, Administrativas y de Orden Social. Artículo 173.

¹³ Ley 8/1972, de 10 de mayo, de Construcción, Conservación y Explotación de Autopistas.

«Las entidades locales pueden constituir consorcios con otras Administraciones públicas para fines de interés común...»

De la misma forma, el artículo 7 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común los considera entes dotados de personalidad jurídica, cuyos estatutos han de establecer sus fines y régimen orgánico, funcional y financiero, y cuyos órganos de decisión estarán integrados por todas las Entidades consorciadas en la proporción fijada en los Estatutos.

Se trata, en principio, de un ente institucional cuyos estatutos determinan los fines así como su régimen orgánico, funcional y financiero. Sin embargo, su naturaleza jurídica no es una cuestión pacífica ya que, junto a la posibilidad de que pueda participar una entidad privada, nos encontramos los diversos e, incluso, divergentes caminos que han seguido las distintas Administraciones públicas cuando los han creado: Entes públicos u Organismos Autónomos dependientes de las Comunidades Autónomas, Organismos Autónomos dependientes de las Diputaciones Provinciales, Entidades de Derecho Público con estatuto especial, Fundaciones, Patronatos, etc.

En este análisis se parte de la base de que son Entidades, por regla general, de ámbito local, que agrupan a personas jurídicas de distinta filiación administrativa, incluido el Estado, y que tienen uno o varios fines concretos. Respecto a su naturaleza jurídica, puede mantenerse posición diferente respecto a que mantengan una personalidad jurídica independiente o que sean Entes locales sectoriales no territoriales.

Merecen referencia especial los consorcios en los que participan exclusivamente Administraciones locales. En ellos, los componentes más habituales que nos podemos encontrar son los siguientes ¹⁴:

- Ayuntamientos con la Diputación de su Provincia; para la extinción de incendios, abastecimiento de aguas y saneamiento, desarrollo local, etc.
- Varias Diputaciones Provinciales y Ayuntamientos en servicios de fomento económico del medio rural.
- Exclusivamente entre Ayuntamientos para la creación y gestión de servicios municipales o intermunicipales de radiodifusión y televisión.
- Mancomunidades, para la implantación de sistemas informáticos.
- Entidades Locales de ámbito inferior al Municipio para recogida de residuos sólidos.

2.3.2. *El Consorcio Regional de Transportes de Madrid*

Prueba de la diversidad de figuras utilizadas lo constituye el Consorcio Regional de Transportes de Madrid creado a partir de la Ley 5/1985, de 16 de Mayo, de la Comunidad Autónoma de Madrid.

¹⁴ D. G. DE COORDINACIÓN DE LAS HACIENDAS TERRITORIALES, «Consortios en los que participan Entidades locales», Madrid, 1997.

La creación de esta Entidad, según su exposición de motivos, obedece a la coincidencia de responsabilidades de diversas instituciones titulares de servicios públicos de transporte regular de viajeros en el ámbito de Administración del Estado, Autónoma y Municipal que produce una falta de coordinación que se pretende paliar creando un órgano con la autoridad, representatividad y capacidad técnica para poder ejercer funciones de coordinación y control, planificación de infraestructuras y servicios, fijación de un marco de tarifas común y las compensaciones económicas entre los distintos modos de transporte.

Según su regulación legal, el Consorcio tiene la naturaleza jurídica de Organismo Autónomo de carácter comercial, industrial, financiero o análogo, adscrito a la Consejería correspondiente de la Comunidad y concentra las competencias sobre transporte público regular de viajeros de la Comunidad de Madrid y de los Ayuntamientos que se adhieran al mismo mediante acuerdo plenario, dando posibilidad de incorporación voluntaria a la Administración del Estado por ser la titular de los ferrocarriles que explota la empresa pública «RENFE».

La gestión y prestación del servicio se llevará a cabo mediante las empresas públicas municipales o supramunicipales existentes así como mediante empresas privadas.

El Consorcio ordena y regula, pero respeta y mantiene el patrimonio, la personalidad jurídica y la autonomía de gestión de las empresas de transportes aunque sí aprobará directrices en todo lo concerniente a la explotación del servicio.

Las relaciones del Consorcio con las empresas prestatarias serán las siguientes:

a) Con las empresas públicas prestadoras de servicios.

- Éstas poseerán personalidad jurídica independiente, patrimonio propio y autonomía de gestión.
- Tanto la Comunidad como los Ayuntamientos ostentarán la titularidad de las acciones de ellos dependientes.
- El Consorcio podrá adquirir acciones o participaciones de empresas públicas de transporte previo acuerdo con el ente titular de las mismas.

b) Con RENFE.

- Para la prestación por ésta de los servicios que afectan a la Comunidad de Madrid, se firmará un contrato-programa donde se disponga la oferta de transporte que proporcione RENFE, el coste de la misma, el nivel y los tipos de tarifas y los mecanismos de compensación.

c) Con las empresas privadas.

- Ejercerá la inspección y tramitará y resolverá los expedientes de todo tipo.
- Las requerirá para que introduzcan modificaciones en sus respectivas concesiones compensándolas en el caso de alteración de su equilibrio económico.
- Se suscribirán convenios o contratos-programa que definirán los compromisos mutuos en función de módulos objetivos.

Es evidente la complejidad de la naturaleza del Consorcio aunque a su vez dispone de la suficiente versatilidad para dar forma a cualquiera de las formas de colaboración de distintas entidades para la prestación de un servicio. Esto hace que esta figura esté llamada a convertirse en un vehículo muy adecuado donde encuentren acomodo jurídico diferentes actuaciones lideradas por una Administración pública.

2.3.3. *El Patronato Madrileño de Áreas de Montaña*¹⁵

La capacidad de innovación organizativa también podemos observarla en la existencia del Patronato Madrileño de Áreas de Montaña (en adelante, PAMAN) que responde a la finalidad de promover la actuación administrativa planificada sobre los territorios de montaña, favorecer su desarrollo integral y superar, mediante un tratamiento administrativo especial, las dificultades derivadas de sus características físicas y económicas, garantizando, en el desarrollo de sus funciones, la participación de las Corporaciones Locales en el respeto del principio de autonomía municipal.

Su naturaleza jurídica, al igual que el Consorcio Regional de Transportes de Madrid, es la de Organismo Autónomo aunque, en este caso, de carácter administrativo¹⁶.

Lo que hace a esta Entidad digna de un análisis específico es el haberse constituido en cauce de participación de la Comunidad Autónoma en el ejercicio de competencias, en este caso, de prestación de servicios, de carácter municipal.

El PAMAM pretende, según la exposición de motivos de norma constitutiva,

«...configurarse como una auténtica alternativa administrativa en la zona geográfica previamente delimitada (Sierra Norte) para resolver problemas creados por una organización municipal deficitaria incapaz de asegurar a los ciudadanos un nivel de dotaciones y servicios equiparables en cantidad y calidad al resto de la Región.»

Esta *intromisión* en el principio de autonomía local sólo puede llevarse a cabo incluyendo dentro de las funciones del Patronato¹⁷:

«La prestación y gestión de servicios públicos de carácter supramunicipal que le sean delegados por la Comunidad de Madrid, así como el ejercicio de competencias que le puedan delegar los Ayuntamientos, por acuerdo del Pleno de las respectivas Corporaciones, y de conformidad con la legislación de Régimen Local.»

Con la creación de este Organismo se consigue:

- Crear una vía de desconcentración de las competencias de la Comunidad Autónoma de Madrid gestionando servicios supramunicipales.

¹⁵ Ley 9/1996, de 20 de noviembre, creadora del Patronato Madrileño de Áreas de Montaña.

¹⁶ Artículo 2 de la Ley 9/1996.

¹⁷ Artículo 4 de la Ley 9/1996.

- Mediante el instituto de la delegación intersubjetiva (Acuerdo del Pleno de las Corporaciones afectadas), se permite el ejercicio de competencias de titularidad municipal por entidades pertenecientes al Sector Público autonómico.
- Disponer de un instrumento para la colaboración voluntaria entre los Municipios de la Sierra Norte.

En virtud de lo anterior, se constatan nuevos avances en la gestión compartida de servicios públicos que hacen frente a un Ordenamiento jurídico del que dimana un reparto competencial entre las distintas Administraciones Públicas demasiado rígido para cubrir las demandas reales de la Comunidad.

3. DISCREPANCIAS ENTRE LA LEGISLACIÓN BÁSICA DE CONTRATACIÓN PÚBLICA Y LA DE CARÁCTER LOCAL.

3.1. Concepto de «gestión directa» en la legislación de Régimen local en contraposición a la L.C.A.P.

Tradicionalmente, este modo de prestación de servicios públicos implicaba el ejercicio de la actividad por la propia Administración, asumiendo ésta los riesgos de su resultado. En la actualidad, cabe la interposición de personas instrumentales de forma que la Entidad local mantenga un poder directo de decisión sobre los servicios y actividades, imputándosele con carácter inmediato sus responsabilidades y riesgos.

Estas personas interpuestas serán meras apariencias jurídico-formales, cuya justificación estriba en dotar de flexibilidad funcional y autonomía patrimonial al desarrollo de su actividad.

Las modalidades de gestión directa, en el ámbito local, son:

- a) Gestión directa indiferenciada o sin órgano especial de la Entidad local.
- b) Gestión diferenciada con órgano especial (empresa local propia).
- c) Gestión mediante organismo autónomo.
- d) Gestión mediante sociedad cuyo capital social pertenezca íntegramente a la Entidad local. Puede adoptar la forma de sociedad anónima o de responsabilidad limitada, sujetas al ordenamiento jurídico mercantil correspondiente, sin perjuicio de que se sometan al derecho administrativo en algunos aspectos como los que se refieren al acuerdo de creación, especialidades de organización, designación de cargos y funcionamiento.¹⁸

En cuanto a la prestación del servicio a través de una persona jurídico-privada resulta procedente realizar los siguientes comentarios:

¹⁸ COMENTARIOS CISS HACIENDAS LOCALES, «Actividades y servicios de las Entidades locales. Las modalidades de gestión directa.»

1. Es evidente que la Administración cuando acude a la vía de creación de una persona jurídica privada está ejerciendo su potestad de organización de los servicios públicos por lo que parece razonable excluir la aplicación de la L.C.A.P. en lo referente a actuaciones preparatorias, formas de adjudicación o extinción, tal y como indica el apartado segundo de su artículo 155¹⁹.

No obstante, la exclusión que prescribe tal norma afecta también a todo lo concerniente a su actividad y funcionamiento. En este sentido la norma adolece de imprecisión ya que sí sería adecuada su aplicación cuando se describen las obligaciones generales del contratista (prestar el servicio con continuidad, cuidar del buen orden, indemnizar los daños que se causen o respetar el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad o el plazo máximo de este tipo de contratos).

2. La L.C.A.P., cuando delimita en su artículo 155 el ámbito subjetivo de aplicación del contrato de gestión de servicios públicos, hace prevalecer la capacidad de decisión en la gestión del servicio que puede ser ejercitada por la Administración frente a la propiedad del capital que ostente en la sociedad mercantil. Por ello considera gestión directa y lo excluye de la aplicación de la normativa contractual, el caso de participación mayoritaria en dicho capital aunque haya parte en manos de empresas privadas. Es necesario añadir que el precepto analizado tiene carácter básico²⁰, por lo tanto, es de aplicación general a todas las Administraciones Públicas y entre ellas a la Administración Local.

Así las cosas, el artículo 85 de la LRBRL sólo considera gestión directa la sociedad mercantil cuyo capital social pertenezca íntegramente a la Entidad local.

Se produce un conflicto normativo que debe ser salvado, a mi juicio, invocando una vez más el principio de autonomía local²¹, de forma que el régimen jurídico aplicable fuera la legislación de régimen local.

3. Por otro lado, la Disposición adicional sexta de la LCAP, aunque no tiene carácter básico, dispone que:

«Las sociedades mercantiles en cuyo capital sea mayoritaria la participación directa e 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 operación a realizar sea incompatible con estos principios.»

¹⁹ Segundo apartado del artículo 155 LCAP: «No serán aplicables las disposiciones de este título a los supuestos en que la gestión del servicio público se efectúe mediante la creación de entidades de Derecho público destinadas a este fin, ni a aquellos en que la misma se atribuya a una sociedad de Derecho privado en cuyo capital sea exclusiva o mayoritaria la participación de la Administración o de un ente público de la misma.»

²⁰ *Idem* pie de página n.º 9.

²¹ Artículos 137 y 140 de la Constitución Española. La exposición de motivos de la ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local comenta:

La autonomía local (...) requiere ser situada en el marco del ordenamiento integral del Estado. (...)

Esta norma desarrolla la garantía constitucional de la autonomía local, función ordinamental que, al estarle reservada o, lo que es igual, vedada en cualesquiera otras normas, presta a su posición en el ordenamiento en su conjunto una vis específica, no obstante su condición formal de ley ordinaria. (...)

Se le atribuye a la legislación básica estatal una función de aseguramiento de un mínimo competencial a la Administración local.

Esta disposición permite que, mediante la adopción de una modalidad de gestión directa de servicios públicos, cual es la constitución de una sociedad mercantil con participación íntegra de la Administración, sirva para eludir la aplicación de la normativa de contratación pública y reduzca su efecto a la aplicación de sus principios inspiradores.

4. Resta aludir a la posible infracción del derecho de la competencia que pudieran provocar estas entidades en su actuación mercantil dada la estrecha relación con el órgano que le ha cedido la gestión del servicio.

Esta posible vulneración se salva por el apartado segundo del artículo 92 Tratado de la Unión Europea:

«Las empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general (...) quedarán sometidas a las normas (...) sobre la competencia, en la medida en que la aplicación de dichas normas no impida, de hecho o de derecho, el cumplimiento de la misión específica a ellas confiada.»

3.2. Supuesta abrogación del contrato administrativo de arrendamiento como modo de gestión indirecta de servicios públicos locales.

El contrato administrativo de arrendamiento se define como la cesión temporal de uso de instalaciones propiedad de la Entidad local que sirven de base para la prestación de un servicio considerado público a cambio de una contraprestación por parte del arrendatario.

Una vez definido el marco jurídico, puede iniciarse un análisis a partir de la regulación positiva sobre la vigencia del contrato de arrendamiento.

La L.C.A.P. no contiene, en su artículo 157, la figura del arrendamiento entre las modalidades de contratos de gestión de servicios públicos. Esta exclusión no debe interpretarse como una derogación tácita de lo dispuesto en el apartado 4º del artículo 85 de la LRBRL, que lo incluye, y de todas las disposiciones legales y administrativas que lo desarrollan, por las siguientes razones:

1. La concesión, la gestión interesada, el concierto y la sociedad de economía mixta son formas de gestión indirecta de servicios mediante contratos administrativos de carácter típico por estar expresamente recogidas en el artículo 157 de la LCAP.

Sin embargo, el artículo 5 de esta misma disposición admite otra clase de contratos administrativos:

«Los de objeto distinto a los anteriormente expresados, pero que tengan naturaleza administrativa especial por resultar vinculados al giro o tráfico específico de la Administración contratante, por satisfacer de forma directa o inmediata una finalidad pública de la específica competencia de aquella o por declararlo así una ley.»

¿Qué debemos entender por «giro o tráfico» de una Administración?

La expresión debe tomarse en un sentido material, aplicando el concepto que el Derecho Mercantil ha acuñado para fines análogos. No se trata de gestionar servicios pú-

blicos entendidos como entrega directa de prestaciones a particulares. sino de algo más amplio, comprensivo de toda la actividad que los particulares no pueden realizar en cuanto tales.²²

La primera de estas características es cumplida por el contrato de arrendamiento ya que puede tener por objeto actividades y servicios que, tal y como transcribe el apartado segundo del artículo 25 de LRBRL, contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal (mataderos, mercados. etc.).

Abundando en lo anterior y sin perjuicio de la posibilidad de que su objeto satisfaga de forma directa o inmediata una finalidad pública²³, sí existe una ley que declara el carácter público-administrativo de este contrato. El apartado 2 del artículo 112 del TRRL²⁴ así lo hace cuando determina su legislación aplicable en contraposición a los contratos de contenido patrimonial.

Ubicándolo dentro de la categoría de contrato administrativo especial, su régimen jurídico es el que describe el apartado primero del artículo 7 de la LCAP, considerando de aplicación preferente las normas reguladoras del contrato de arrendamiento (LRBRL, TRRL. etc.) y, supletoriamente, la LCAP y sus disposiciones de desarrollo, así como las restantes normas de derecho administrativo y, en su defecto, las de derecho privado.

2. Retomando una de las conclusiones de la primera parte de la exposición, el principio de autonomía local forma parte de nuestro ordenamiento jurídico, y debe ser fuente de interpretación de la legislación de régimen local existente tal y como predica el apartado primero del artículo 2 de la LRBRL:

«Para la efectividad de la autonomía garantizada constitucionalmente a las Entidades locales, la legislación del Estado y la de las Comunidades Autónomas, reguladora de los distintos sectores de acción pública, según la distribución constitucional de competencias, deberá asegurar a los Municipios, las Provincias y las Islas su derecho a intervenir en cuantos asuntos afecten directamente al círculo de sus intereses, atribuyéndoles las competencias que procedan en atención a las características de la actividad pública de que se trate y a la capacidad de gestión de la Entidad local, de conformidad con los principios de descentralización y de máxima proximidad de la gestión administrativa a los ciudadanos.»

²² Vid. GARCÍA DE ENTERÍA, E.: *Curso de derecho...*, 7.ª edición. Civitas, 1996, pág. 54.

²³ STA. TRIBUNAL SUPREMO de 26 de noviembre de 1985, fundamento de derecho n.º 4, sobre el contrato de arrendamiento de unas instalaciones para prestar un servicio de cafetería en una estación de autobuses:

«La posibilidad de que este contrato tuviera naturaleza administrativa, se deriva del hecho de que el local en controversia no debe ser contemplado aislado y autónomamente, por constituir una dependencia accesorio de un conjunto de instalaciones con una finalidad común: el servicio de transporte de personas por carretera; instalaciones propiedad del Ayuntamiento contratante, construidas para esa misión, para la prestación de un servicio que, de forma propia o impropia, es público de todas maneras. (...)».

²⁴ Segundo apartado del artículo 112: «Los contratos cuyo objeto directo sea la (...) la gestión de servicios públicos a cargo de las Entidades locales (...)»

Superadas las dudas acerca de su vigencia, vemos que el contrato de arrendamiento como forma de gestión indirecta de servicios públicos locales ya aparecía recogido en el Decreto de 9 de Enero de 1953. por el que se aprueba el Reglamento de Contratación de las Corporaciones Locales y ocupa un espacio propio en la Administración local. según la definición dada por el TRRL y el Decreto de 17 de Junio de 1955 que contiene el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (en adelante, RSCL) frente al resto de modalidades de gestión indirecta de servicios públicos.

Su régimen jurídico es el siguiente:

- Sólo podrán ser objeto de arrendamiento los servicios cuya instalación se haya hecho directamente por la Corporación, o que sean propiedad de ésta. (Art.95.2 TRRL).
- No podrán ser prestados en esta forma los servicios de beneficencia y asistencia sanitaria, incendios y establecimientos de crédito (art.138.2 RSCL)
- Será utilizable esta forma de gestión indirecta cuando se hubiera de tener primordialmente en cuenta los intereses económicos de la Corporación contratante en orden a la disminución de los costos o al aumento de los ingresos (art.138.3 RSCL).
- Los arrendatarios estarán obligados a conservar en perfecto estado las obras e instalaciones, destinándolas exclusivamente al uso pactado, a realizar por su cuenta todas las reparaciones necesarias, respondiendo incluso de los deterioros producidos por los usuarios; y a devolverlas. al terminar el contrato, en el mismo estado en que las recibieron (art.139.3 RSCL).
- La duración del contrato de arrendamiento de instalaciones para la prestación de servicios no podrá exceder de 10 años (art. 139.1 RSCL).

En cuanto al plazo de 10 años, se entiende derogado tácitamente en virtud del principio de jerarquía normativa, por el artículo 108 del TRRL que establece un plazo máximo de 50 años²⁵.

- Serán causas de resolución del contrato, además de las señaladas en el Reglamento de Contratación de las Corporaciones Locales (derogado expresamente por la LCAP), la demora en el pago por más de 30 días.

En virtud de todo lo anterior, resulta procedente afirmar que el contrato de arrendamiento, cuando tiene por objeto servicios públicos, continúa teniendo naturaleza administrativa propia y diferente del resto de las formas de gestión de servicios públicos en la esfera local, incluso después de la entrada en vigor de la Ley de contratos de las Administraciones públicas.

²⁵ La LCAP dispone en su artículo 158 que el contrato de gestión de servicios públicos no podrá tener carácter perpetuo o indefinido, fijándose necesariamente su duración, sin que pueda exceder el plazo total, incluida prórrogas, de setenta y cinco años.

El plazo fijado por el TRRL de 50 años es menor por lo que para este tipo de contratos el plazo máximo se reduce.

Aunque en la actualidad la vigencia de este contrato debe limitarse a la Administración Local, considero que su exclusión del artículo 155 de la LCAP como modalidad de contrato de gestión de servicios públicos ha sido un error por parte del legislador puesto que siguen existiendo relaciones jurídicas contractuales de la Administración con particulares cuyo objeto coincide con la figura analizada.

Tal es el caso de los servicios de cafetería y restauración en los edificios de la Administración para su utilización por el personal a su servicio destinados en ellos. Al día de hoy existen problemas de calificación de los contratos firmados con las empresas encargadas de esta prestación que quedarían solventados con su ubicación dentro del contrato administrativo de arrendamiento.

4. CONCLUSIÓN

Resulta evidente la metamorfosis que está sufriendo el marco jurídico de intervención de la Administración en la gestión de una serie de servicios considerados fundamentales para la estabilidad y el desarrollo social. Sin embargo, no podemos olvidar que el fin de esta evolución debe ser la consecución de principios de asignación equitativa, eficiente y económica de recursos públicos.

Actualmente nos encontramos en un proceso «privatizador» que pretende introducir elementos de competencia que aseguren la aplicación de las reglas del mercado en orden a un aumento de la eficiencia y una disminución del coste de provisión. No obstante lo anterior, la eficacia y eficiencia en la prestación de servicios públicos debe incluir conceptos de equidad y garantía de sus usuarios sin reducir aquellos principios a un significado meramente financiero.

Una visión limitada del problema nos podría hacer abrazar la gestión privada como la panacea de la eficiencia sin haber intentado previamente desterrar del Ordenamiento jurídico-público aquellas lagunas, imperfecciones y deficiente regulación que producen los efectos que precisamente se intentan evitar descartando la provisión pública del servicio.

Por ello, el contrato de gestión de servicios públicos constituye, a mi juicio, un instrumento válido para la participación de la empresa privada en este sector de la economía pero preservando un cauce de intervención de la Administración en orden a la salvaguardia del interés general.

BIBLIOGRAFÍA

- JOSÉ MANUEL SALA ARQUER: «El contrato de servicios en el proyecto de Ley de Contratos de las Administraciones Públicas de 1992» *Jornadas de contratación pública*. Valladolid, 27-29 de Enero de 1993. Editorial Marcial Pons, ediciones jurídicas y sociales, S.A. Madrid, 1996.
- CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL: *Cuadernos de Derecho Judicial*. Contratación administrativa. Libro XXVI, 1995.
- JUAN MIRANDA GONZÁLEZ: *La contratación de las Administraciones públicas*. Celeste ediciones. Madrid, 1995.
- FRANCISCO SOSA WAGNER: *Manual de Derecho Local*. Editorial Tecnos. Madrid, 1987.

- FRANCISCO SOSA WAGNER: *La gestión de los Servicios Públicos Locales*. 3.ª edición y puesta al día. Editorial Civitas, 3.ª edición. Madrid, 1997.
- GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ: *Curso de derecho Administrativo*, 7.ª edición, Editorial Civitas, Madrid, 1996.
- RODRIGO NUÑEZ MUNAIZ: *Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, Editorial Dykinson, Madrid, 1996.
- JESÚS COLMENAR LUIS y PEDRO COLMENARES SOTO: *Contratos de las Administraciones Públicas*, Estudios Trium, Madrid, 1995.
- JOSÉ MARIA DE SOLAS RAFECAS: *Contratos Administrativos y Contratos Privados de la Administración*, Editorial Tecnos, Madrid, 1990.
- CARMEN CHINCHILLA, BLANCA LOZANO y SILVIA DEL SAZ: «Nuevas perspectivas del Derecho Administrativo», *Tres estudios*, Editorial Civitas, Madrid, 1992.
- LUIS ARCE MONZÓN: *La contratación en las Corporaciones Locales*. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1969.
- EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA: «Revolución francesa y administración contemporánea», *Cuadernos*, Taurus, Madrid, 1972.
- MIGUEL MONTORO PUERTO: «Contratos administrativos atípicos», *Estudios administrativos*, Madrid, 1969.
- COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL: Dictamen sobre «Contratos Públicos», Bruselas, 29 y 30 de Mayo de 1996.
- CARMEN CHINCHILLA MARTÍN: «Régimen jurídico de las Telecomunicaciones», *Cuadernos de derecho judicial*, Madrid, 1997.
- Base de datos «CYSS» de Haciendas locales.

LA ARMONIZACIÓN CONTABLE

MERCEDES URBANO LÓPEZ DE MENESES
Interventora - Auditora del Estado

INDICE: 1. INTRODUCCIÓN. 2. ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL. 3. ARMONIZACIÓN COMUNITARIA. 4. ARMONIZACIÓN ESPAÑOLA. 4.1. Antecedentes. 4.2. Situación actual. 5. CONCLUSIÓN. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Tradicionalmente para la elaboración de la información financiera las empresas han venido aplicando la normativa contable propia de su país, lo que supone para todas aquellas entidades que pretenden acudir a mercados internacionales la necesidad de elaborar de nuevo la citada información aplicando las normas contables de dichos mercados. Esto implica un aumento en los costes empresariales, así como la posibilidad de generar cierta confusión entre los usuarios de la información que la perciben en dos lenguajes diferentes e incluso con resultados económicos diferentes. Como manifiesta Sir Bryan Carsberg ¹, Secretario General del International Accounting Standards Committee (IASC): «*los contables viven en una especie de torre de Babel donde no sólo hablan diferentes lenguajes sino que dan diferentes interpretaciones a los mismos acontecimientos y transacciones*».

La armonización contable internacional viene impulsada por la demanda de las empresas que requieren cada vez con más fuerza poder actuar sin dificultades y obstáculos en los mercados transfronterizos. La globalización actual de la economía y la internacionalización de las empresas debe ir acompañada de una armonización contable que permita la comparabilidad de los estados financieros de todas las empresas que ac-

¹ CARSBURG, B., «The role and future Plans of the International Accounting Standards Committee», IOSCO Annual Conference, Lisboa, mayo de 1999.

túan en el mercado con independencia de su país de origen². En opinión de Antonio Gómez Ciria³, Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), «*la globalización de la economía requiere que la información elaborada por las empresas se realice con criterios homogéneos, de forma que se facilite su interpretación por los diferentes usuarios de la misma*».

La contabilidad debe reflejar la realidad empresarial del país en cada momento y adecuarse a la situación cambiante de la economía, lo que pone de manifiesto la necesidad de que, tanto a nivel internacional, como a nivel nacional, haya que considerar las demandas de las empresas, y en particular de los denominados «global players» (grupos consolidados), que requieren una regulación contable acorde con sus actuaciones en los mercados internacionales⁴.

Con la armonización contable se pretende un acercamiento de las regulaciones que posibilite, desde la perspectiva de las empresas, la elaboración de un solo juego de cuentas anuales aceptadas en todos los mercados en los que actúen, favoreciendo con ello la comparabilidad⁵ de la información financiera con otras empresas actuantes dentro del mismo mercado, y desde la perspectiva de los usuarios externos de la información, la utilización de un lenguaje común⁶ que facilite la comprensión de la citada información.

Por otro lado, la necesidad de avanzar en la armonización contable viene exigida por el papel preponderante que cada día con más fuerza está asumiendo la información financiera en la toma de decisiones⁷ dentro de la economía mundial.

Sin embargo, la armonización choca con ciertas dificultades, como son la confusión que se puede crear al modificar los principios contables «tradicionales», o el hecho de aplicar principios y normas contables elaboradas en un entorno económico concreto y para una idiosincrasia propia en otro entorno diferente⁸.

A lo largo de este trabajo se describen, en primer lugar los procesos armonizadores que se están realizando en el ámbito internacional, para en un segundo paso analizar sus efectos en un ámbito más cercano: el europeo, y concluir con los esfuerzos armonizadores que se están llevando a cabo en España.

² GINER INCHAUSTI, B., «Los nuevos retos de la armonización contable en Europa: la armonización contable internacional», Revista Partida Doble n° 86, febrero de 1998, págs. 563-586.

³ GÓMEZ CIRIA, A., «El futuro de la contabilidad en España», Conferencia pronunciada en el Euroforum de San Lorenzo del Escorial, julio de 1999.

⁴ CARLSBERG, B., *ob. cit.* n° 1.

⁵ CALLAO GASTÓN, S., GASCA GALÁN, M. M., JARNE JARNE, J. I., «Dilemas de la armonización contable internacional: nivel de éxito conseguido», Revista de Actualidad Financiera, año I, n° 3, marzo de 1997, págs. 17-31.

⁶ GINER, B., MORA, A., ARCE, A., «Análisis Comparado de la normativa contable de AECA y el IASC», AECA, 1999.

⁷ TUA PEREDA, J., «Globalización y regulación contable. Algunos retos para nuestra profesión», Revista contaduría Universidad de Antioquía, marzo de 1998, págs. 57-120.

⁸ MARTÍNEZ GUILLÉN, J., «Contabilidad comparada en la Unión Europea», ICAC, 1996, pág. 30.

2. ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL

De acuerdo con el estudio realizado por P. Pacter ⁹ recogiendo el porcentaje de las empresas extranjeras que actuaban en los mercados de Norte América, Europa y Asia entre 1990 y 1997, se concluye que la presencia de compañías extranjeras durante el citado período se ha llegado incluso a triplicar, por lo que el autor afirma que *«el mundo necesita un conjunto único, uniforme y globalizado de normas contables que favorezca la inversión transfronteriza y la toma de decisiones financiera»*.

Con el fin de avanzar hacia una armonización contable internacional se han creado organizaciones tanto de naturaleza pública como privada. Entre las primeras destaca el Grupo Intergubernamental de Trabajos de Expertos de Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (ISAR), dentro de la conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), que estudia temas contables específicos, como la contabilidad medioambiental o el acceso a la profesión contable mediante la elaboración de un curriculum global, cuyas conclusiones se plasman en Recomendaciones que, por su generalidad de contenido y falta de obligatoriedad en su aplicación, en la práctica no tienen repercusiones para los Estados más desarrollados. No obstante lo anterior, la importancia del ISAR radica en que, al tratarse de un foro global en el que concurren especialistas en contabilidad y auditoría de todo el mundo, es posible el intercambio de información en materia de contabilidad y auditoría, y sirve como medio para prestar asesoramiento y apoyo a los países en desarrollo.

Pero realmente son las organizaciones privadas las que a nivel internacional están trabajando a favor de la armonización contable, destacando entre todas ellas el International Accounting Standard Committee (IASC), que elabora las denominadas Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) con el objetivo de que sean asumidas por un gran número de Estados.

El IASC se constituyó el 29 de Junio de 1973 por un grupo originario formado por nueve miembros fundadores pertenecientes a organizaciones profesionales de Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Gran Bretaña, Irlanda, Holanda y México, que se comprometieron, no sólo a respaldar las NIC y a propugnar su aceptación y cumplimiento a nivel internacional, sino también a que los estados financieros confeccionados y publicados en sus áreas de influencia cumplieran las citadas normas internacionales.

En 1982 se firmó un compromiso entre IASC e IFAC por el que todas las organizaciones miembros de la International Federation of Accountants (IFAC) pasaron a serlo simultáneamente del IASC. En la actualidad el IASC reúne a 142 entidades de contabilidad colegiadas que representan a 103 países ¹⁰.

Las decisiones y normas internacionales de contabilidad son elaboradas por un grupo de trabajo constituido al efecto, y finalmente aprobadas por el Consejo del IASC,

⁹ PACTER, P., «Why global Standards? Seven reasons why the world needs IASs», Revista Accountancy International, julio de 1998, págs. 60 y ss.

¹⁰ ZEFF, S., «La confrontación actual sobre normas internacionales de Contabilidad», Conferencia pronunciada en el Euroforum de San Lorenzo del Escorial, julio de 1999.

integrado en la actualidad por: Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Federación Nórdica de Contadores Públicos, Francia, Gran Bretaña, Holanda, India, Japón, Malasia, México, Sudáfrica, International Coordinating Committee of Financial Analysts Associations (ICCFAA), Federation of Swiss Industrial Holding Companies, International Association of Financial Executives Instituts (IAFEI); además, como observadores se permite la presencia, con voz pero sin voto, de: la Unión Europea, el Financial Accounting Standards Board (FASB) y la International Organization of Securities Commissions (IOSCO).

En 1995 el IASC firmó un acuerdo con el IOSCO¹¹, comprometiéndose a elaborar un cuerpo básico de normas contables que pueda ser aplicado por todas las empresas que pretendan cotizar en los mercados internacionales. De esta forma no sería necesario elaborar dos juegos de cuentas diferentes, uno aplicando la normativa nacional y otro la del mercado al que pretenden acceder, y se favorecería la armonización contable internacional. Para ello, se trazó un programa conjunto de trabajos que deberían culminar en 1999, momento en que IOSCO comenzaría a analizar la aceptabilidad de las citadas normas. En la actualidad los trabajos del IASC están a punto de concluir y el IOSCO ya ha comenzado a estudiar la aceptabilidad del nuevo cuerpo normativo, manifestando que emitirá un informe al respecto a finales del año 2000.

Concluida esta tarea, el IASC se ha planteado la necesidad de modificar su estructura con el fin de adecuarla a las corrientes internacionales¹², proponiendo que se integren dentro de los órganos del IASC a los reguladores contables nacionales para, de esta manera, promover el uso de las normas NIC tanto en las empresas cotizadas como en aquellas que no lo sean, logrando la convergencia entre las normas nacionales y las internacionales.

Frente a esta poderosa organización que parece querer liderar¹³ el proceso armonizador internacional, se alza otra no menos poderosa, como es la organización contable americana «Financial Accounting Standards Board (FASB)», existiendo, como manifiesta John Francis Flower¹⁴, *«dentro del escenario contable internacional una pugna entre el IASC y el FASB por obtener la supremacía de sus normas»*.

El FASB se constituyó el 1 de julio de 1973 con el fin de elaborar las normas contables americanas que, aún siendo de ámbito nacional, reflejan su dimensión internacional, como viene manifestando¹⁵ el propio FASB, al ser aceptadas por la «Securities Exchange Commission» (SEC) (Comisión de Valores y Bolsas Estadounidense), entidad que supervisa la elaboración de las citadas normas y que realiza un examen minucioso de los estados financieros de las empresas que pretenden acceder al mercado de valores americano.

¹¹ IOSCO fue fundado en 1974 como agrupación interamericana de bolsas de valores y desde 1983 esta integrada por 149 miembros de 91 países.

¹² Documento del IASC «Shaping for the future», borrador debatido en la reunión de marzo de 1999. La versión en inglés está disponible en la pág. web www.iasc.org.uk

¹³ LÓPEZ COMBARROS, J. L., «Necesidad de la implantación generalizada de las normas Internacionales de Contabilidad», IX Congreso de AECA, septiembre de 1997, Tomo I, págs. 609-629.

¹⁴ FLOWER, J. F., «El futuro desarrollo de la armonización: IASC versus FASB», Conferencia pronunciada en el Euroforum de San Lorenzo del Escorial, julio de 1999.

¹⁵ Informe del FASB «International Accounting Standard Setting: A vision for the future», 1998.

En la actualidad, las empresas americanas acceden a los mercados europeos con facilidad al ser aceptadas las normas US GAAP, normas elaboradas por el FASB, en la mayoría de ellos. Por el contrario, las empresas europeas tienen grandes dificultades para acceder al mercado americano, que exige, en todo caso, presentar la información financiera de conformidad con las US GAAP, lo que supondrá para las empresas la necesidad de realizar un «estado de reconciliación» que recoja las diferencias de sus cuentas anuales con respecto a las US GAAP.

Sin embargo, el mercado americano no puede hacer oídos sordos a la demanda de aceptabilidad de las normas del IASC al ser la propia Comisión de Valores y Bolsas Estadounidense (SEC) una de las integrantes del IOSCO. Ante esta situación el Secretario General del SEC, Arthur Levitt ¹⁶, ha manifestado públicamente que *«la aceptación de las normas del IASC se considerará solamente a los emisores privados extranjeros dejando las empresas americanas ceñirse a las US GAAP y se deja claro que el SEC seguirá confiando la elaboración de las normas al FASB»*.

No obstante lo anterior, queda pendiente de aclaración si dicha aceptación es total, es decir de todas las opciones contempladas en las normas IAS, en cuyo caso no sería necesario elaborar ningún estado de reconciliación, o si se limita exclusivamente a las opciones que son coincidentes con las US GAAP, lo que implicaría que si al elaborar las cuentas anuales se seleccionan las opciones aceptadas por el SEC, probablemente no sea necesario el estado de reconciliación ¹⁷. Para que esta segunda posibilidad sea viable parece necesario que previamente el SEC especifique las opciones de las IAS que son compatibles con las US GAAP, tarea que de momento está pendiente.

Desde el punto de vista práctico, y como no podía ser de otra forma, se han manifestado sustanciales diferencias entre ambas normativas. Valga como botón de muestra la problemática recientemente planteada respecto al tratamiento contable de las fusiones. La normativa americana, APB opinión 16 (FASB), permitía utilizar como uno de los métodos para contabilizar las fusiones el método de la «unión de intereses» siempre que se cumplieran determinados requisitos, pero ante diversos abusos en su utilización, se ha decidido suprimirlo ¹⁸. Por el contrario, otros reguladores internacionales como el IASC (IAS 22 «Business Combinations») ¹⁹ o la mayoría de las legislaciones europeas (Francia, Irlanda, Gran Bretaña, Alemania, etc) se han manifestado a favor de la pervivencia de este método, necesario para reflejar contablemente la verdadera naturaleza de la operación económica que se está realizando.

Como una organización intermedia entre el FASB y el IASC se ha constituido el denominado «Grupo 4+1», formado por organismos privados de Australia, Canadá, Nueva Zelanda, Reino Unido y EE.UU. que persigue soluciones concretas respecto determinados asuntos relacionados con los estados financieros.

Por último destacar el papel del ya citado International Federation of Accountants (IFAC), organismo internacional creado en 1977 que tiene como objetivo promover el

¹⁶ Manifestación recogida por ZEFF, S., *ob. cit.* 10.

¹⁷ ZEFF, S., *ob. cit.* n° 10.

¹⁸ NORWALK, CT., «FASB to eliminate pooling of interests accountng». NEW RELEASE (FASB), 21 de abril de 1999.

¹⁹ Revista «INSIGHT» del IASC, junio de 1999.

desarrollo de la profesión contable mundial mediante la coordinación de trabajos para la elaboración de guías contables internacionales, desarrollo de organizaciones regionales y la promoción de congresos internacionales.

3. ARMONIZACIÓN COMUNITARIA

Como no podía ser de otra manera, Europa ha reaccionado con fuerza ante las demandas de las propias empresas europeas que requieren una armonización contable con el fin de acceder con facilidad a los mercados de capitales transfronterizos, sobre todo americanos, y lograr una información financiera comparable.

Con el fin de promover la citada armonización, en 1986 se creó la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE), organización profesional que tiene como objetivo lograr la colaboración y armonización de la profesión contable en Europa, su representación internacional y promueve el intercambio de opiniones y experiencias entre los miembros de este colectivo²⁰.

También en el seno de las instituciones comunitarias se está trabajando a favor de la armonización contable europea. El deseo de crear un Mercado Económico único en Europa impulsó la aprobación de dos Directivas en materia contable: Cuarta Directiva relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (78/660/CEE) y Séptima Directiva relativa a las cuentas consolidadas (83/349/CEE).

La normativa anteriormente citada contiene diversas opciones sobre diferentes tratamientos contables, las cuales se han ejercitado de manera dispar por los Estados miembros en el momento de trasponerla a su derecho interno, generándose de esta forma grandes diferencias²¹ entre los tratamientos contables de cada Estado que, en la práctica, impiden hablar de una verdadera armonización contable europea y de una posible comparabilidad de la información.

Tras este primer acercamiento de las legislaciones, la Comisión Europea ha seguido trabajando para lograr la armonización contable de los Estados miembros. Con tal fin se constituyó en el seno de la Comisión el «Comité de Contacto para las Directivas Contables», creado por el artículo 52 de la Cuarta Directiva del Consejo, de 25 de julio de 1978 (78/660/CEE). Dicho Comité está integrado por representantes de los Estados miembros y de la Comisión Europea y presidido por ésta, siendo sus funciones las de facilitar una aplicación armonizada de las Directivas Contables y aconsejar a la Comisión, si fuera necesario, sobre los complementos o enmiendas a dichas Directivas.

Para el examen de cuestiones específicas el Comité de Contacto puede constituir grupos de trabajo en los que tendrán derecho a participar todos los Estados miembros. En la actualidad existe el denominado «Subcomité técnico del Comité de Contacto», cuya función es elaborar los documentos que posteriormente serán tratados en el citado Comité.

²⁰ FEDERATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPEENS, FEE European Survey of Published Accounts 1991, F.E.E., London, 1991.

²¹ PULIDO ÁLVAREZ, A., «La armonización contable en Europa ¿Estamos en el buen camino?», Revista Partida doble, nº 66, abril de 1996.

Sin embargo, la resistencia de los Estados miembros a ceder su soberanía en materia contable ha dificultado en cierta medida los intentos de la Comisión Europea por avanzar en la armonización contable. a pesar de que desde el ámbito empresarial se solicita con carácter urgente una regulación contable armonizada que facilite el acceso de las empresas europeas a los mercados extranjeros y que les permita competir en pie de igualdad frente al resto de las empresas. Hasta el momento, las empresas europeas debían formular dos juegos de cuentas consolidadas, uno de conformidad con las normas nacionales y otro de conformidad con normas internacionales de contabilidad aceptadas en el mercado en el que operen, ya sean normas IAS, normas US GAAP o cualquier otra de aceptabilidad internacional.

Ante esta situación recientemente la Comisión Europea se ha manifestado a favor de la aplicación de las normas del IASC para los grupos consolidados que coticen en mercados internacionales, siempre que las citadas normas sean conformes con las Directivas Contables.

Resulta paradójico que con la aceptación de las normas del IASC a nivel europeo, los Estados miembros, reacios a ceder sus competencias en materia contable a la Unión Europea, las están trasladando indirectamente a una organización internacional privada, el IASC.

La aceptación de las NIC por parte de la Comisión Europea puede plantearnos la siguiente cuestión: ¿por qué se han elegido las normas del IASC y no las US GAAP aceptadas por el mercado americano? Parece lógico pensar que estas últimas hubieran sido una buena opción si realmente lo que las empresas europeas persiguen a través de la «armonización contable» es acceder al mercado americano a los menores costes. Según Karel Van Hulle ²², representante de la Comisión europea y Presidente del Comité de Contacto para las Directivas Contables, la nueva estrategia contable de la Comisión «a corto plazo, afectará a las sociedades europeas que deseen hacer cotizar sus acciones en los mercados internacionales de capital. La Comisión piensa que no tendrán que elaborar más que un juego de cuentas consolidadas, y que el marco conceptual que habrá que elegir para la elaboración de estas cuentas deberá ser preferiblemente el de las normas IAS, antes que el de las normas americanas. Las normas americanas, sobre las que los Estados miembros no tienen ninguna influencia, no deben ser la única alternativa. Para ofrecer a estas empresas la garantía jurídica de que las cuentas consolidadas que establezcan según a las normas IAS serán conformes a las Directivas y en consecuencia, con su legislación nacional, la Comisión procede con prioridad al análisis de las normas IAS a la luz de las Directivas.»

La aceptación por la Unión Europea de las normas del IASC implica la obligación de analizar la conformidad entre las citadas normas y las Directivas Contables y el redefinir los objetivos de la estrategia contable comunitaria. Con tal fin y tras el acuerdo firmado por IOSCO con IASC encargándole la elaboración del cuerpo básico de normas contables anteriormente citado, la Comisión Europea emitió en noviembre de 1995 el

²² VAN HULLE, K. «La armonización contable europea. Una nueva estrategia de cara a la armonización internacional», Estudios de Contabilidad y Auditoría en Homenaje a D. Carlos Cubillo Valverde, ICAC, 1997, págs. 87-106.

documento «*Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional*»²³ donde manifiesta la necesidad de analizar el problema apuntado y de incrementar la participación europea en la elaboración de las normas internacionales.

Para ello se constituyó en el seno del Comité de Contacto sobre las Directivas Contables un grupo de trabajo o «Task Force», encargado de analizar la conformidad o disconformidad entre las normas del IASC y las Directivas contables. Fruto de este trabajo se emitió el documento «*Análisis de la conformidad entre las normas internacionales de contabilidad y las Directivas Comunitarias de cuentas (1996)*»²⁴, que no abarca la totalidad de las NIC existentes hasta el momento ya sea por tratar aspectos no desarrollados en las Directivas, o por no plantear problemas de especial importancia respecto a los principios generales incorporados en las Directivas, o por encontrarse en proceso de revisión.

Desde la fecha señalada hasta hoy en día, el IASC ha seguido elaborando y revisando normas hasta casi completar el cuerpo normativo básico encargado por IOSCO y de forma paralela la Comisión ha continuado estudiando la conformidad de las normas internacionales y las Directivas contables²⁵, publicando los documentos «*Análisis de la conformidad entre la NIC 12 y las Directivas contables comunitarias*»²⁶ y «*Análisis de la conformidad entre la NIC 1 y las Directivas contables comunitarias*»²⁷.

Con el fin de sintetizar en un único documento los anteriormente citados, recientemente la Comisión ha elaborado el documento «*Análisis de la conformidad de todas las normas contables internacionales y pronunciamientos del Comité de interpretaciones de normas*»²⁸, que recoge la compatibilidad de las normas e interpretaciones del IASC aplicables a ejercicios contables que comiencen a partir del 1 de julio de 1998 con las Directivas contables, y donde se concluye afirmando que no hay conflictos importantes entre ambas normas y que tan solo se puede designar como conflicto menor el existente entre la NIC número 27, «*Cuentas Consolidadas y contabilización de las inversiones en filiales*» y el apartado 1, del artículo 14, de la 7ª Directiva.

El artículo 14.1 anteriormente citado dispone que una empresa queda excluida de las cuentas consolidadas «*cuando su inclusión no dé una imagen fiel de su patrimonio*». Por el contrario la NIC 27 solamente permite la exclusión cuando «*el control debería en principio ser temporal o cuando la filial funcione con importantes restricciones a largo plazo*», lo que supone un diferente perímetro de consolidación en el momento de elaborar las cuentas anuales consolidadas si se aplica una normativa u otra.

²³ COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN, COM 59 (508), «*Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional*», 1995.

²⁴ Documento del Comité de Contacto XV/7003/96 rev.2, publicado en el BOICAC nº 33, de marzo de 1998.

²⁵ El análisis de la conformidad entre las normas del IASC y las Directivas no solo ha sido objeto de estudio por la Comisión Europea, sino que recientemente asociaciones privadas como la FEE ha elaborado un documento realizando un examen detallado sobre la compatibilidad de las citadas normas. FEE, «*Comparison of the EC Accounting Directives and IASs. A contribution to international accounting developments*», abril de 1999.

²⁶ Documento del Comité de Contacto XV/7012/97, publicado en el BOICAC nº 33, de marzo de 1998.

²⁷ Documento del Comité de Contacto XV/7030/98, publicado en el BOICAC nº 35, de octubre de 1998.

²⁸ Documento del Comité de Contacto XV/6005/99 rev. 2

En la actualidad el Comité de Contacto está analizando la conformidad entre las NIC números 16, 19, 22, 31, 35, 36, 37, 38 y las Directivas contables, quedando de momento fuera de este estudio la recientemente aprobada NIC 39. *«Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración»* que incorpora como método de valoración para determinados instrumentos financieros el «valor razonable» o «fair value».

De conformidad con la citada NIC el «valor razonable» es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor experimentados, o puede ser cancelada una obligación entre un deudor y un acreedor con experiencia que realizan una transacción libre. La aplicación de este criterio a los activos y pasivos de carácter financiero supone que:

- En el momento de la adquisición los activos financieros se valorarán por su precio de adquisición que será el «valor razonable» de la contraprestación dada, y los pasivos por su valor de amortización.
- Al cierre de cada ejercicio el tenedor de los instrumentos financieros, ya sean de activo o de pasivo, los valorará de conformidad con su «valor razonable».

La adopción de este criterio valorativo supondría una clara disconformidad entre la NIC 39 y la 4ª Directiva. Según Karel Van Hulle²⁹: *«La Comisión ha anunciado que emitirá una propuesta antes del final de este año. La contabilidad a través del valor razonable ha llegado a ser más urgente desde la aprobación por el Consejo del IASC de la IAS 39 «Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración» en diciembre de 1998. La propuesta modificará la 4ª y la 7ª Directivas no siendo de aplicación a bancos y compañías aseguradoras. Más que entrar en detalle en la descripción de las normas a seguir para valorar por el valor razonable los activos y pasivos financieros, la propuesta introducirá una opción ejercitable por los Estados miembros para permitir o para obligar a todas o determinadas empresas valorar por el valor razonable determinados instrumentos financieros.»*

Por otro lado, ante los últimos avances en la armonización contable internacional, la Unión Europea ha revisado su estrategia contable a través del grupo «Financial Services Policy Group (FSPG)», formado por representantes de los Ministros de Finanzas de todos los Estados miembros con el fin de fijar los objetivos estratégicos futuros y planes de actuación comunitarios en línea con la potenciación de un mercado único y la apertura a los mercados internacionales. Todo ello ha quedado recogido en un documento *«Servicios financieros: Aplicación del marco para los mercados financieros: Plan de Acción»*³⁰, donde se incluyen como objetivos desde el punto de vista contable, la modificación de la 4ª y 7ª Directiva para la introducción del «valor razonable» o «fair value», la afirmación de que el futuro contable europeo e internacional se realizará a través de las normas internacionales del IASC con el pertinente filtro para evitar las posibles desviaciones de los objetivos de la política contable europea y el análisis de la po-

²⁹ VAN HULLE, K., «A new accounting strategy for Europe», Conferencia pronunciada en el Euroforum de San Lorenzo del Escorial, julio de 1999.

³⁰ Comunicación de la Comisión, COM (1999) 232, 11.5.99, parcialmente publicado en el BOICAC nº 38, de junio de 1999.

sible modificación de las Directivas contables con el fin de actualizarlas a las normas internacionales del IASC.

La modernización de las Directivas contables es necesaria con el fin de dar entrada a una serie de realidades económicas cuyos tratamientos contables no estaban contemplados y que obligaban a la propia Comisión a acudir de forma continuada a interpretaciones excesivamente forzadas de las Directivas. Sin embargo la regulación a través de Directivas, como afirma A. Pulido³¹ *«a pesar de la ventaja que supone la aplicación con carácter coercitivo de dicha normativa para los países miembros, este procedimiento [...] adolece de muchos inconvenientes. Entre ellos cabe destacar la inflexibilidad de las leyes para adaptarse a la progresivamente acelerada demanda de nuevos criterios contables de modo que permitan reflejar adecuadamente aquellas transacciones cada vez más sofisticadas que frecuentemente aparecen en los mercados internacionales.»*

En todo caso, no se debe olvidar que, como ya ha manifestado la Comisión Europea³², deben ser los reguladores nacionales de los Estados miembros los que analicen sus respectivas legislaciones nacionales y decidan si sus grupos consolidados que cotizan en mercados internacionales pueden o no formular sus cuentas anuales consolidadas de conformidad con las normas del IASC, siempre y cuando no se opongan al contenido de las Directivas.

Según Karel Van Hulle³³ la línea seguida por los Estados miembros ha sido divergente y tan sólo Italia, Francia, Alemania y Bélgica han modificado sus respectivas legislaciones con el fin de excepcionar la aplicación de las normas nacionales para los grupos consolidados que actúan en los mercados internacionales permitiendo la aplicación de normas internacionales. A continuación se exponen brevemente las características principales de las citadas modificaciones normativas:

- Francia, a través del artículo 6, de la Ley 98/261, de 6 de abril de 1998 ha dado una nueva redacción al artículo 357.8, de la Ley 66/537, de 24 de julio de 1966, sobre sociedades mercantiles, estableciendo que las sociedades cuyos títulos son admitidos a negociación en un mercado regulado de instrumentos financieros están dispensadas de ajustarse a las normas contables de esta ley para la elaboración y publicación de sus cuentas consolidadas siempre que utilicen, de acuerdo con las condiciones fijadas por el Comité de Reglamentación Contable, normas internacionales traducidas al francés, que respeten la normativa comunitaria y sean adoptadas por un reglamento del citado Comité.
- Italia, a través del artículo 117, del Decreto Legislativo nº 58, de 24 de febrero de 1998, dispone que las sociedades italianas cuyas acciones coticen en un mercado europeo o en mercados internacionales, no están obligadas a aplicar la

³¹ PULIDO ÁLVAREZ, A., «Normalización contable española y normas internacionales», Dudas, ejemplos y soluciones del Plan General de Contabilidad, Manual I, Editorial Recoletos Cia., 1997.

³² VAN HULLE, K., *ob. cit.* nº 29.

³³ VAN HULLE, K., *ob. cit.* nº 29.

normativa italiana sobre la formulación de sus cuentas consolidadas, pudiendo aplicar normas y principios reconocidos en el ámbito internacional siempre que sean compatibles con las Directivas comunitarias.

- Alemania, a través de la Ley 137/98, de 13 de febrero de 1998, ha dado nueva redacción a la sección 292ª del Código de Comercio, disponiendo que las empresas cotizadas no están obligadas a preparar sus cuentas anuales consolidadas de acuerdo con la normativa vigente, siempre que:
 - Afecte a todas las empresas del grupo.
 - Se preparen de conformidad con principios contables internacionalmente aceptados.
 - Sean compatibles con las Directivas contables.
 - El auditor debe confirmar en su informe que se cumplen los requisitos para excepcionar la aplicación de la normativa alemana vigente.

Con el fin de asistir a las empresas y auditores en la aplicación de las normas internacionales, se ha constituido un Comité de normas contables competente para analizar los problemas que puedan surgir en la aplicación de las normas extranjeras, en particular las IASC y las US GAAP, dentro del marco nacional.

- En Bélgica, la Comisión Bancaria y de Finanzas o el Ministerio de Economía pueden permitir que las empresas que coticen en mercados de capitales internacionales o que actúan a nivel internacional no apliquen las normas belgas en la formulación de sus cuentas consolidadas, siempre y cuando las normas internacionales que apliquen sean conformes con las Directivas comunitarias. Serán los auditores quienes deban apreciar la conformidad entre las normas internacionales y las citadas Directivas.

Por el contrario, países como Dinamarca y España han preferido modificar sus normas contables nacionales incorporando las opciones de las normas del IASC que son conformes con las Directivas comunitarias; de esta forma los grupos consolidados al cumplir con la normativa nacional están cumpliendo con las normas internacionales y las Directivas comunitarias.

4. ARMONIZACIÓN ESPAÑOLA

4.1. Antecedentes

Con la incorporación de España a las Comunidades Europeas fue necesario modificar nuestra legislación con el fin de adaptarla a las Directivas europeas de carácter mercantil en materia de sociedades, tarea realizada a través de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades.

La citada modificación incorpora dentro de la legislación española un verdadero derecho contable adaptado a las Directivas del Consejo relativas a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (Cuarta Directiva: 78/660/CEE) y a las cuentas consolidadas (Séptima Directiva: 83/349/CEE).

En la actualidad, el derecho contable español está recogido en las siguientes disposiciones:

- El Código de Comercio. El Título III, del Libro Primero, trata de la contabilidad de los empresarios. En particular, la Sección Segunda de dicho Título contiene los principios contables generales y las características básicas de las cuentas anuales, y la Sección Tercera constituye la regulación básica en materia de cuentas de los grupos de sociedades.
- La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- El Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.
- El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.
- La Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, a través de la cual se incorporan a nuestro derecho las modificaciones introducidas en las Directivas del Consejo 90/604/CEE y 90/605/CEE, de 8 de noviembre de 1990.
- El Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

En el desarrollo del derecho contable español ha tenido un papel fundamental el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), organismo autónomo del Ministerio de Economía y Hacienda que, de acuerdo con el Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba su Estatuto y estructura orgánica, tiene entre sus funciones las siguientes:

- *«La realización de los trabajos técnicos y propuesta del Plan General de Contabilidad adaptado a las Directivas de la Comunidad Económica Europea y a las leyes en que se regulen estas materias, así como la aprobación de las adaptaciones de este Plan a los distintos sectores de la actividad económica».*
- *«El establecimiento de los criterios de desarrollo de aquellos puntos del Plan General de Contabilidad y de las adaptaciones sectoriales del mismo que se estimen convenientes para la correcta aplicación de dichas normas que se publicarán en el Boletín del Instituto».*
- *«La coordinación y cooperación técnica en materia contable y de auditoría de cuentas, con los Organismos Internacionales, y en particular con la CEE, así como con los nacionales sean Corporaciones de derecho público o asociaciones dedicadas a la investigación. Para el cumplimiento de estas funciones una re*

presentación del Instituto, de acuerdo con los Organos correspondientes del Ministerio de Asuntos Exteriores, asistirá a las reuniones que se convoquen por comisiones o grupos de trabajo especializados en estas materias de los que España forma parte y pertenezcan a organizaciones internacionales gubernamentales».

Como resultado de los trabajos del ICAC se han aprobado hasta el momento, mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, las siguientes adaptaciones sectoriales:

- Para empresas Constructoras (aprobada por Orden de 27 de enero de 1993).
- Para las Federaciones Deportivas (aprobada por Orden de 2 de febrero de 1994).
- Para empresas Inmobiliarias (aprobada por Orden de 28 de diciembre de 1994).
- Para sociedades Anónimas Deportivas (aprobada por Orden de 23 de junio de 1995).
- Para empresas de Asistencia Sanitaria (aprobada por Orden de 23 de diciembre de 1996).
- Para entidades aseguradoras (aprobada por Real Decreto 2014/1997, de 26 de diciembre).
- Para empresas del sector eléctrico (aprobada por Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo).
- Para entidades sin fines lucrativos (aprobada por Real Decreto 776/1998, de 30 de abril).
- Para empresas concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje (aprobada por Orden de 10 de diciembre de 1998).
- Para empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua (aprobada por Orden de 10 de diciembre de 1998).

Además, de acuerdo con lo establecido en la disposición final quinta del Real Decreto por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, que permite al ICAC aprobar normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales, se han aprobado las siguientes Resoluciones:

- Resolución por la que se fijan criterios generales para determinar el importe neto de la cifra de negocios (Resolución de 16 de mayo de 1991).
- Resolución por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material (Resolución de 30 de julio de 1991).
- Resolución por la que se fijan los criterios para la contabilización de los impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares (Resolución de 25 de septiembre de 1991).
- Resolución por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial (Resolución de 21 de enero de 1992).
- Resolución sobre algunos aspectos de la norma de valoración dieciséis del Plan General de Contabilidad (Resolución de 9 de octubre de 1997).

- Resolución por la que se dictan normas de valoración de participaciones en el capital derivadas de aportaciones no dinerarias (Resolución de 27 de julio de 1992).
- Resolución por la que se fijan criterios de contabilización de las participaciones en los fondos de inversión en activos del mercado monetario (Resolución de 27 de julio de 1992).
- Resolución por la que se desarrollan algunos criterios a aplicar para la valoración y registro contable del Impuesto General Indirecto Canario (Resolución de 16 de diciembre de 1992).
- Resolución por la que se fijan criterios generales para determinar el concepto de «patrimonio contable» a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades regulados en la legislación mercantil (Resolución de 20 de diciembre de 1996).
- Resolución por la que se desarrolla el tratamiento contable de los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto General Indirecto Canario (Resolución de 20 de enero de 1997).

Por último, es preciso mencionar que la introducción del euro como moneda única europea ha provocado diversos cambios en nuestra normativa contable en sintonía con las directrices marcadas por la Comisión Europea³⁴. En este sentido se han emitido el Real Decreto 2814/1998, de 23 de diciembre por el que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de la introducción del euro y la Resolución de 20 de julio de 1998, del ICAC, sobre la información a incorporar en las cuentas anuales relativa al «Efecto 2000».

4.2. Situación actual

En la actualidad, el ICAC está siguiendo de cerca los cambios que se están produciendo tanto a nivel internacional como a nivel europeo, mediante su activa participación en el Comité de Contacto. Subcomité Técnico del Comité de Contacto y grupo de expertos del ISAR.

Ante la nueva estrategia comunitaria, que supone la posibilidad de que los grupos consolidados que coticen en mercados internacionales apliquen las normas del IASC, el ICAC se muestra reacio a aceptar en bloque la totalidad de las citadas normas, pues esto podría generar problemas de desarmonización interna³⁵.

Por ello, como se ha indicado en un apartado anterior, en España se ha optado por la posibilidad de modificar las normas contables nacionales, incorporando las opciones de las normas del IASC que son conformes con las Directivas comunitarias. De esta forma tanto los grupos consolidados, como cualquier otra empresa, al cumplir con la normativa

³⁴ Informe sobre «Aspectos Contables de la Introducción del euro», Comisión Europea, Dirección General XV, Mercado Interior y Servicios financieros, publicado en el BOICAC nº 31, 1997.

³⁵ GÓMEZ CIRIA, A., «Armonización contable internacional», Revista Actualidad, año II, septiembre de 1997, Lima, nº 23, págs. 18-24.

nacional. están cumpliendo también con las normas internacionales y las Directivas comunitarias. En este sentido, Antonio Gómez Ciria³⁶, manifiesta lo siguiente: «España ha analizado la compatibilidad de las NIC con nuestro derecho contable y es partidaria de [...] desarrollar el mismo marco normativo para las empresas independientemente de su tamaño».

Es preciso tener en cuenta que la mayoría de las empresas españolas son de pequeña y mediana dimensión (PYMES) y sólo una minoría actúan en mercados internacionales. A modo de ejemplo, de acuerdo con la información suministrada por la Bolsa de Valores de Nueva York³⁷, en la actualidad únicamente cotizan en el citado mercado de valores tres empresas del sector bancario: Argentaria, Banco Bilbao Vizcaya, Banco Santander-Central Hispano; una empresa eléctrica: Endesa; una empresa de telecomunicaciones: Telefónica; y una empresa petrolífera: Repsol.

El primer paso en la armonización española ha consistido en analizar³⁸ el grado de adecuación de la normativa española a aquellas opciones de las normas elaboradas por el IASC hasta julio de 1998 que son compatibles con las Directivas contables. Fruto de dicho análisis se han detectado las siguientes diferencias:

— *Tratamiento de las diferencias de cambio en moneda extranjera:*

La NIC 21 «Efectos de las diferencias de cambio en moneda extranjera», dispone que todas las diferencias de cambio surgidas en la fecha de cierre del balance, ya sean negativas o positivas, deben ser reconocidas como gasto o ingreso del ejercicio en que hayan aparecido.

Sin embargo, la norma de valoración nº 14 del PGC «Diferencias de cambio en moneda extranjera», distingue entre:

- Diferencias positivas: las no realizadas, como norma general, no se integran en los resultados y se recogerán en el pasivo del balance como ingresos a distribuir en varios ejercicios.
- Diferencias negativas: aunque no estén realizadas, como regla general se imputarán a resultados del ejercicio.

— *Activación de los gastos de investigación:*

La NIC 38, «Activos intangibles», no permite la activación de los gastos de investigación.

Sin embargo, la norma de valoración nº 5 del PGC «Normas particulares sobre el Inmovilizado Inmaterial» y la Resolución del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, disponen que, como regla general, los gastos de in-

³⁶ GÓMEZ CIRIA, A., *ob. cit.* nº 3.

³⁷ NEW YORK STOCK EXCHANGE, página web: www.nyse.com.

³⁸ ORTEGA CARBALLO, E., URBANO, M., «Adaptation des normes comptables espagnoles aux contraintes européennes et perspectives d'avenir», *Revue Française de Comptabilité*, nº 312, junio de 1999.

vestigación y desarrollo son gastos del ejercicio en que se realicen, si bien al cierre del ejercicio podrán activarse como inmovilizado inmaterial cuando se cumplan una serie de requisitos.

— *Plazo de amortización del fondo de comercio:*

La NIC 38, «Activos intangibles», establece como plazo máximo de amortización del fondo de comercio 20 años.

La norma de valoración nº 5 del PGC «Normas particulares sobre el Inmovilizado Inmaterial», determina que el fondo de comercio deberá amortizarse de modo sistemático, no pudiendo exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos, con el límite máximo de diez años.

Esta diferencia se ha eliminado a través de la modificación del artículo 194.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de marzo, a través de la Disposición Adicional decimoquinta, apartado 11, de la Ley 32/98, de 16 de noviembre, de la Reforma de la Ley de mercado de valores, que alarga el plazo máximo de amortización del fondo de comercio hasta 20 años.

Aunque de acuerdo con lo expuesto, hasta el momento no se han detectado grandes diferencias entre ambas normativas, la futura incorporación de la NIC 39 «Instrumentos Financieros: reconocimiento y valoración» en la contabilidad española supondrá un gran cambio, al excepcionar para determinados instrumentos financieros uno de los principios contables «generalmente aceptados», como es el principio del precio de adquisición en valoraciones posteriores a su reconocimiento inicial.

La aparición de nuevos instrumentos financieros en todos los mercados de valores, incluido el español, ha puesto de manifiesto la escasa regulación contable vigente en esta materia y, como manifiesta J. L. Cea García³⁹, «*la obligación de replantearse la regulación contable actualmente vigente de tales instrumentos tradicionales, bajo una perspectiva globalizadora y congruente de todos los instrumentos financieros*». Por ello, en opinión del citado autor, «*Cabe esperar, por tanto, modificaciones sustanciales en el curso de los próximos años con respecto al contenido o modo de interpretar alguno de los principios y normas contables que han venido aplicándose dentro de la contabilidad financiera tradicional*».

Se puede concluir afirmando que la armonización contable dentro del marco normativo español está planteando nuevas cuestiones e incertidumbres y que, como no podía ser de otra forma, existen defensores y detractores de aquélla, aunque la mayoría de la doctrina contable⁴⁰ se ha definido a su favor. En cualquier caso, la armonización

³⁹ CEA GARCÍA, J. L., «Contabilidad de los nuevos instrumentos financieros y reformulación de los criterios contables clásicos de los instrumentos financieros tradicionales», Ensayos sobre contabilidad y economía en homenaje al profesor Angel Saez Torrecilla, Tomo I, Contabilidad Financiera, ICAC, 1996, págs. 160-180.

⁴⁰ LÓPEZ COMBARROS, J. L., «Necesidad de armonización de criterios contables dentro de la Unión Europea», Tribuna de Opinión, Boletín AECA, 1997, nº 44, págs. 21-23.

contable debe acometerse con las pertinentes cautelas salvaguardando el que la información financiera sea clara y comprensible y refleje la imagen fiel de la realidad empresarial.

5. CONCLUSIÓN

De conformidad con todo lo anterior es posible afirmar que nos encontramos en un momento clave para la contabilidad mundial, europea y nacional.

La nueva tendencia globalizadora de la economía, la apertura de los mercados internacionales, la internacionalización de las empresas y el incremento de las operaciones transfronterizas han impulsado la armonización contable internacional.

Son las empresas, a nivel mundial, las que demandan la posibilidad de presentar en los mercados internacionales una información financiera comparable con la suministrada por el resto de las empresas que actúan en el mismo mercado sin que ello suponga un incremento en los costes empresariales: pero además son los usuarios los que exigen obtener la citada información expresada de acuerdo con un único lenguaje con el fin de facilitar su comprensión.

Todo ello, unido a la importancia que cada vez con más fuerza tiene la información financiera en la toma de decisiones, ha generado importantes procesos armonizadores a nivel mundial, europeo y nacional, que tienen ante sí importantes retos que abordar en un futuro próximo.

En el ámbito internacional está pendiente la decisión del IOSCO sobre la aceptabilidad del cuerpo normativo elaborado por el IASC, así como la concreción por parte del SEC de la posibilidad de que las empresas extranjeras que acudan al mercado americano puedan presentar sus cuentas de conformidad con las normas del IASC sin necesidad de elaborar un estado de reconciliación. De ambas decisiones depende el que las empresas europeas (grupos consolidados) que actúan en los mercados internacionales, especialmente en el americano, puedan elaborar sus cuentas consolidadas de conformidad con las normas del IASC sin necesidad de reconciliación, lográndose de esta forma armonizar la información financiera y potenciar su comparabilidad.

En el seno de la Unión Europea se ha planteado la necesidad de modificar la Cuarta y Séptima Directivas con el fin de, por un lado introducir la opción de utilizar el denominado «valor razonable» o «fair value» como método de valoración para determinados instrumentos financieros y por otro el de actualizarlas a las normas internacionales del IASC.

Por último, en España quedan pendientes de modificación algunas de las diferencias detectadas entre nuestra normativa y las opciones del IASC que son compatibles con las Directivas Contables, fundamentalmente: el tratamiento de las diferencias en moneda extranjera, la activación de los gastos de investigación y, en el momento que se modifiquen las Directivas Contables, la incorporación del «valor razonable» o «fair value» como método de valoración para determinados instrumentos financieros.

BIBLIOGRAFÍA

- CALLAO GASTÓN, S., GASCA GALÁN, M. M., JARNE JARNE, J. I., «Dilemas de la armonización contable internacional: nivel de éxito conseguido», *Revista de Actualidad Financiera*, año I, nº 3, marzo de 1997, págs. 17-31.
- CASBERG, B., «The role and future Plans of the International Accounting Standards Committee», *Iosco, Annual Conference, Lisboa*, mayo de 1999.
- CEA GARCÍA, J. L., «Contabilidad de los nuevos instrumentos financieros y reformulación de los criterios contables clásicos de los instrumentos financieros tradicionales», *Ensayos sobre contabilidad y economía en homenaje al profesor Angel Saez Torrecilla*, ICAC, 1996, Tomo I, págs. 160-180.
- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA (COM(99)252, 11.05.99), «Aplicación del marco para los mercados financieros: Plan de acción», publicada en el BOICAC número 38, de junio de 1999.
- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN, COM 59 (508), «Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional», 1995.
- DOCUMENTO DEL COMITÉ DE CONTACTO XV/7003/96 rev. 2, publicado en el BOICAC nº 33, de marzo de 1998.
- DOCUMENTO DEL COMITÉ DE CONTACTO XV/7012/97, publicado en el BOICAC nº 33, de marzo de 1998.
- DOCUMENTO DEL COMITÉ DE CONTACTO XV/7030/98, publicado en el BOICAC nº 35, de octubre de 1998.
- DOCUMENTO DEL COMITÉ DE CONTACTO XV/6005/99 rev. 2.
- DOCUMENTO DEL IASC «Shaping for the future», borrador debatido en la reunión de marzo de 1999. La versión en inglés está disponible en la página web www.iasc.org.uk
- FEDERATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPEENS, *FEE European Survey of Published Accounts 1991*, F.E.E., London, 1991.
- FLOWER, J.F., «El futuro desarrollo de la armonización: IASC versus FASB», Conferencia pronunciada en el Euroforum de San Lorenzo del Escorial, julio de 1999.
- GINER INCHAUSTI, B., «Los nuevos retos de la armonización contable en Europa: la armonización contable internacional», *Revista Partida Doble* nº 86, febrero de 1998, págs. 563-586.
- GINER INCHAUSTI, B., MORA, A., ARCE, M., «Análisis Comparado de la Normativa Contable de AECA y el IASC», *AECA monografías*, 1999.
- GÓMEZ CIRIA, A., «Armonización contable internacional», *Revista Actualidad*, año II, nº 23, Lima, septiembre de 1997, págs. 18-24.
- «El futuro de la contabilidad en España», Conferencia pronunciada en el Euroforum de San Lorenzo del Escorial, julio de 1999.
- INFORME sobre «Aspectos Contables de la Introducción del euro», Comisión Europea, Dirección General XV, Mercado Interior y Servicios financieros, publicado en el BOICAC nº 31, 1997.
- LÓPEZ COMBARROS, J. L., «Necesidad de la implantación generalizada de las normas Internacionales de Contabilidad», *IX Congreso de AECA. La Unión Europea un reto para los profesionales españoles*, septiembre de 1997, Tomo I, págs. 609-629.
- «Necesidad de armonización de criterios contables dentro de la Unión Europea», *Tribuna de Opinión, Boletín AECA* nº 44, 1997, págs. 21-23.
- MARTÍNEZ GUILLÉN, J., «Contabilidad comparada en la Unión Europea», *ICAC*, 1996, pág. 30.
- NORWALK, CT., «FASB to eliminate pooling of interests accounting», *New release (FASB)*, 21 de abril de 1999.
- ORTEGA CARBALLO, E., URBANO, M., «Adaptation des normes comptables espagnoles aux contraintes européennes et perspectives d'avenir», *Revue Française de Comptabilité*, nº 312, junio de 1999.
- PACTER, P., «Why global Standards? Seven reasons why the world needs IASs», *Revista Accountancy International*, julio de 1998, págs. 60 y ss.
- PULIDO ÁLVAREZ, A., «La armonización contable en Europa. ¿Estamos en el buen camino?», *Revista Partida Doble*, nº 66, abril de 1996.
- «Normalización contable española y normas internacionales», *Dudas, ejemplos y soluciones del Plan General de Contabilidad 2. Manual I*, Editorial Recoletos Cia., 1997.
- REVISTA INSIGHT, IASC julio de 1999
- TUA PEREDA, J., «Globalización y regulación contable. Algunos retos para nuestra profesión», *Revista Contaduría Universidad de Antioquía*, marzo de 1998, págs. 57-120.
- VAN HULLE, K., «La armonización contable europea. Una nueva estrategia de cara a la armonización internacional», *Estudios de Contabilidad y Auditoría en Homenaje a D. Carlos Cubillo Valverde*, ICAC, 1997, págs. 87-106.
- «A new accounting strategy for Europe», Conferencia pronunciada en el Euroforum de San Lorenzo del Escorial, julio de 1999.
- ZEFF, S., «La confrontación actual sobre normas internacionales de Contabilidad», Conferencia pronunciada en el Euroforum de San Lorenzo del Escorial, julio de 1999.

LA CONTRATACIÓN PÚBLICA Y SUS RELACIONES CON EL PROCEDIMIENTO DE GASTOS Y EL PROCEDIMIENTO CONTABLE

M.^a NIEVES VILLAR ÁLVAREZ

Interventora y Auditora del Estado.

Vocal Asesor de la Intervención General de la Administración del Estado

INDICE: 1. INTRODUCCIÓN: EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. 2. CLASIFICACIÓN DE LOS CONTRATOS DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. 3. REQUISITOS DE LOS CONTRATOS. 4. FASES DE LA CONTRATACIÓN. 4.1. Fase preparatoria del contrato. 4.2. Fase de ejecución del contrato.

1. INTRODUCCIÓN: EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

En el marco de las Administraciones Públicas los actos mediante los que se desarrolla toda actividad o actuación administrativa siguen el denominado genéricamente «procedimiento administrativo».

Podría parecer que el hecho de que las Administraciones Públicas tengan que seguir un determinado procedimiento confiere rigidez y poca agilidad a su actividad pero, en mi opinión, hay que observar el procedimiento administrativo desde otra perspectiva y es, el punto de vista de la garantía que supone para los ciudadanos el que las Administraciones Públicas deban seguir un cauce formal en su actividad, que está establecido por las leyes, con lo que se evita la discrecionalidad de la actuación administrativa y se garantiza el efectivo cumplimiento de los derechos de los ciudadanos quienes, cada vez en mayor número de ocasiones y con mayor amplitud en muy diferentes campos, se relacionan con la Administración.

España ha sido pionera en esta materia, adelantándose en muchos años a otros países de nuestro entorno, pues, ya en 1889, hace más de cien años, y en la etapa política de la Restauración, durante la regencia de M.^a Cristina, tras el reinado de Alfonso XII, con la Ley de 19 de octubre de 1889, se ocupó de determinar las bases que debía seguir el procedimiento de actuación de la Administración y, entre ellas, estableció, por ejemplo, los plazos máximos en los que los órganos administrativos debían adoptar actos o re-

soluciones y los plazos de ejecución de estos actos o resoluciones, fijando en un año el período máximo que podía transcurrir desde que se iniciaba un expediente hasta que terminaba la vía administrativa del mismo.

Ya entonces se estableció la obligatoriedad para la Administración de lo que se denomina en la actualidad «audiencia de los interesados», de forma que una vez instruidos los expedientes y preparados para su resolución, la Administración debe comunicarlos a las personas interesadas en los mismos para que puedan alegar lo que crean conveniente y presentar los documentos o justificaciones que consideren que apoyan sus pretensiones.

También procede de esta Ley el establecimiento de un sistema de recursos a disposición de los administrados cuando no estén de acuerdo con las resoluciones que han adoptado los órganos administrativos, entre ellos el recurso de queja, para que los interesados puedan utilizarlo en cualquier estado de la tramitación de un expediente, si no se da curso a sus reclamaciones o si los expedientes se tramitan con infracción de la legislación vigente.

Por último, y muy importante, pues obedece a un principio básico de toda buena técnica legislativa, se determinaban las sanciones que cabía imponer a los funcionarios que no cumplieran las prescripciones de la propia Ley. Me parece importante porque, con demasiada frecuencia, estamos viendo normas jurídicas que recogen verdaderos listados de obligaciones que deben cumplir la Administración o los administrados, pero olvidan después establecer cual es la reacción jurídica ante las mismas, con lo que las prescripciones de esas normas quedan vacías de contenido al no poder ser aplicadas por no estar previstos sus efectos jurídicos.

Por tanto, el procedimiento administrativo no puede considerarse como un privilegio para la Administración y sus funcionarios, sino como una responsabilidad de los mismos.

En palabras de la propia Ley de 1889, las sanciones a los funcionarios que incumplían el procedimiento eran las siguientes y, cito textualmente:

«Las infracciones del procedimiento administrativo se castigarán imponiendo a los funcionarios que las cometan la correspondiente corrección disciplinaria y, caso de reiterada reincidencia, darán lugar a su separación del servicio». «En igual responsabilidad incurrirá el funcionario que proponga o acuerde un trámite a todas luces innecesario, que se encamine a ganar tiempo, eludiendo las prescripciones reglamentarias». E incluso se determina la responsabilidad penal, de forma que «siempre que resulte de un expediente que por algún funcionario se ha dictado a sabiendas o por negligencia o ignorancia inexcusable alguna providencia o resolución manifiestamente injusta, se pasará el tanto de culpa a los Tribunales de lo criminal para que procedan conforme al Código Penal».

Se recogía ya hace más de cien años la máxima tanto del Derecho Político como del Derecho Administrativo de que «A toda potestad debe corresponder su correlativa responsabilidad», para garantizar así el buen hacer de las Administraciones Públicas.

Esta Ley de Bases del Procedimiento Administrativo estuvo vigente hasta la Ley de 17 de julio de 1958, antecedente inmediato de la actual Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 26 de no-

viembre de 1992, recientemente modificada por la Ley 4/1999, publicada en enero de este año, en la cual se recogen los principios de la actividad administrativa que hemos visto, perfeccionados y adaptados a las actuales Administraciones Públicas.

Con respecto a los antecedentes legislativos en materia de contratación, hay que señalar como primera Ley específica la Ley de Bases de Contratos del Estado, de 28 de diciembre de 1963 y su texto articulado de 8 de abril de 1965, que fue desarrollado por el Reglamento General de Contratación del Estado de 1975, actualmente vigente, excepto en lo que se oponga a la nueva Ley de Contratos de las Administraciones Públicas de 1995, en tanto no se promulgue el nuevo Reglamento que se encuentra en preparación.

Con anterioridad a 1963 únicamente existían preceptos dispersos y de alcance limitado, en materia de contratación, y unas normas de carácter general contenidas en la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911, que es una ley con rango de Ley fundamental, relativa a la Hacienda Pública y antecedente de la actual Ley General Presupuestaria.

Es interesante destacar que en esta Ley de 1911 se regulaban conjuntamente, en una misma norma jurídica las tres materias que voy a tratar, es decir, la contratación, la ejecución de los gastos públicos y la contabilidad, en sus Capítulos V, denominado: «De la contratación de servicios y obras públicas», VI, sobre: «La ordenación de los gastos y pagos del Estado» y VIII, titulado: «De la Contabilidad».

Con respecto a los procedimientos contable y de gastos, es regla general del Derecho financiero español, contenida en la Ley General Presupuestaria, que todos los actos de la Administración de los que se derivan derechos y obligaciones de contenido económico sean intervenidos y contabilizados. Funciones ambas, que son ejercidas por la Intervención General de la Administración del Estado, en el ámbito estatal, y por las Intervenciones de las Comunidades Autónomas y las de la Administración Local, en sus respectivos ámbitos territoriales.

La sujeción de todos los actos, que tienen contenido económico, al régimen de contabilidad pública se corresponde con la obligación de rendir cuentas por sus respectivas operaciones al Tribunal de Cuentas, obligación a la que están sometidas todas las Administraciones Públicas.

Por tanto, a todo acto del procedimiento de gastos está ligado un acto u operación contable, realizado de acuerdo con el procedimiento contable.

Por lo que se refiere a la contratación, los preceptos de la Ley de 1911 obedecen a una serie de principios generales como son el principio de publicidad, objetividad, y responsabilidad, tanto del contratista en la ejecución de las prestaciones que constituyen el objeto del contrato como de la Administración y sus funcionarios, así como la obligación de éstos de rendir cuentas y el control por el Tribunal de Cuentas, supremo órgano fiscalizador que, en caso de que observe que se ha producido infracción de ley, dará inmediato conocimiento de ello a las Cortes.

Estos principios están de plena actualidad y así, por ejemplo, con respecto al principio de publicidad en la contratación pública, las Directivas Comunitarias relativas a contratación por los poderes públicos (o poderes adjudicadores, según terminología de algunas Directivas) giran básicamente sobre la exigencia del cumplimiento de este principio.

La incorporación de estas Directivas, al ingresar España como Estado miembro en las Comunidades Europeas, en el Derecho interno español obligó, antes de que estuviera ultimada la reforma que desembocó en la promulgación de la vigente Ley de 1995, a modificar la Ley de Contratos del Estado de 1965 mediante un Real Decreto legislativo de 2 de mayo de 1986 y, paralelamente, modificar el Reglamento General de Contratación mediante el Real Decreto de 28 de noviembre del mismo año.

La Ley de 1995 dedica un gran número de artículos a consagrar el principio de publicidad en la contratación pública, tanto mediante la publicación de los anuncios de licitación como de las adjudicaciones de contratos ya celebrados, en el Boletín Oficial del Estado español y, en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas, cuando el importe de los contratos alcanza determinadas cuantías, que fijan las Directivas comunitarias.

Esta Ley se estructura en dos Libros. En el primero, trata de los contratos de las Administraciones Públicas y, a lo largo de sus ocho Títulos, regula las cuestiones que se aplican con carácter general a todos los contratos, reservando el Libro II para establecer las disposiciones específicas de cada una de las modalidades de los contratos administrativos que, tradicionalmente, se han denominado «típicos»: es decir, el contrato de obras, el contrato de gestión de servicios públicos, el contrato de suministros, y el bloque constituido por los contratos de consultoría y asistencia, de servicios y de trabajos específicos y concretos no habituales de la Administración. Si bien en la reforma prevista de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas se suprime este último tipo de contratos.

Esta estructura es novedosa, con respecto a la legislación anterior. Así, la Ley de Contratos del Estado de 1965 aunque recogía unas disposiciones de carácter general, éstas estaban contenidas únicamente en su Título Preliminar, con un total de 19 artículos. Posteriormente, regulaba con detalle todo lo relativo al contrato de obras, cuyas disposiciones se aplicaban después supletoriamente al resto de los contratos. Sin embargo la Ley de Contratos vigente dedica casi 120 artículos de los 219 de su articulado, es decir, más de la mitad, a regular las cuestiones que son de aplicación general a todos los contratos que celebran las Administraciones Públicas.

La reforma que está en marcha sigue esta misma estructura, recogiendo, al igual que la vigente, la regulación de todos los contratos administrativos, pues la Ley anterior de 1965 regulaba únicamente los contratos de obras, de suministros y de gestión de servicios públicos; mientras que los de asistencia y servicios con empresas consultoras y de servicios estaban regulados por el Decreto 1005/1974, de 4 de abril, y los contratos para la realización de trabajos específicos y concretos no habituales, por el Decreto 1465/1985, de 17 de julio.

Es decir, su regulación se realizaba al margen de la Ley de Contratos, por sendos Decretos que, cronológicamente, se separaban de dicha Ley en 10 y 20 años respectivamente. Si bien, existía una conexión entre estas normativas al declarar, ambos Decretos, aplicable, con carácter supletorio, la legislación de Contratos del Estado y, en especial, las disposiciones referentes al contrato de obras, que, de esta manera, se convertía en la normativa de general aplicación a todos los contratos del Estado.

2. CLASIFICACIÓN DE LOS CONTRATOS DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Tras esta introducción y centrándonos ya en el procedimiento de contratación propiamente dicho, procede hacer, en primer lugar, una clasificación de los diferentes contratos que pueden celebrar las Administraciones Públicas. Una primera clasificación la realiza el artículo 5 de la Ley de 1995, que los divide en contratos de carácter administrativo y contratos de carácter privado. A su vez, en un segundo nivel, los contratos de carácter administrativo se desglosan en lo que la doctrina denomina: contratos administrativos típicos y contratos administrativos especiales.

Los *contratos administrativos típicos* son aquellos cuyo objeto directo es la ejecución de obras, la gestión de servicios públicos, la realización de suministros, los de consultoría y asistencia, los de servicios y los que excepcionalmente se celebran con personas físicas para la realización de trabajos específicos y concretos no habituales.

Por su parte, son *contratos administrativos especiales* aquellos cuyo objeto sea distinto de los anteriores, pero tengan naturaleza administrativa por estar vinculados al giro o tráfico específico de la Administración contratante, al satisfacer de forma directa o inmediata una finalidad pública o cuando una ley declare expresamente su carácter administrativo.

Con respecto a los *contratos privados* de la Administración, se definen por la Ley con carácter residual, y son todos aquellos otros contratos celebrados por la Administración que no tengan carácter administrativo. Entre ellos, en particular, los contratos de compraventa, donación, permuta, arrendamiento y demás negocios jurídicos análogos. Estos contratos de carácter privado están regulados por otra normativa: la Ley de Patrimonio del Estado, de 15 de abril de 1964 y el Reglamento para su aplicación, de 5 de noviembre del mismo año.

Es decir, que no todos los contratos de las Administraciones Públicas son contratos administrativos, sino que la Administración puede celebrar también contratos privados.

Es importante conocer la clasificación de los distintos contratos que pueden celebrar las Administraciones Públicas, dado que, en función de la clase a la que pertenezcan, difiere su régimen jurídico.

Así, considerando los cuatro momentos básicos en cualquier proceso de contratación: la *preparación, adjudicación, efectos o ejecución y extinción*, los contratos administrativos típicos se rigen en todo el proceso por la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. Sin embargo, en los contratos administrativos especiales, tienen preferencia sus propias normas reguladoras, normas que son de Derecho Administrativo, y con respecto a los contratos privados, no se rigen en su totalidad por el Derecho privado pues al ser una de las partes contratantes una Administración Pública, cuya actuación ha de estar presidida en todo momento por el servicio objetivo a los intereses generales, con sometimiento pleno a la Ley al Derecho, como propugna la Constitución española, existen dos bloques, uno que comprende su preparación y adjudicación, fases que se rigen por la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, siguiendo la teoría denominada «de los actos separables» y, sin embargo, todo lo relativo a la ejecución de estos contratos, su extinción, e incluso, en caso de surgir controversias entre las par-

tes que han celebrado el contrato, el orden jurisdiccional competente para resolverlas será la Jurisdicción civil y no la Jurisdicción contencioso-administrativa, que es a quien con carácter general corresponde conocer de los asuntos derivados de la actividad de las Administraciones Públicas. Ahora bien, en caso de que las controversias que se susciten se refieran a los actos jurídicos relativos a la preparación y adjudicación del contrato, se vuelve al orden jurisdiccional «natural» en el ámbito de la Administración, es decir al orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

Una vez definidos los distintos contratos que pueden celebrar las Administraciones Públicas y cuál es su régimen jurídico, paso a exponer las líneas fundamentales del procedimiento de contratación que regula la vigente Ley de Contratos de las Administraciones Públicas de 18 de mayo de 1995 y la reforma que está en marcha, tras el envío por el Gobierno al Congreso de los Diputados del proyecto de ley de modificación parcial de la misma. Proyecto que ha sido publicado en el Boletín Oficial de las Cortes el 8 de marzo de 1999, habiendo merecido la aprobación del Pleno del Congreso de los Diputados el 16 de septiembre y encontrándose en la actualidad en tramitación en el Senado.

3. REQUISITOS DE LOS CONTRATOS

La Ley de 1995 establece en las disposiciones comunes a todos los contratos de las Administraciones Públicas. lo que denomina genéricamente requisitos de los contratos y señala, por una parte, los principios de la contratación pública. que son: los principios de publicidad, de concurrencia y los de igualdad y no discriminación. Y por otra, los que son propiamente requisitos para la celebración de los contratos de la Administración:

- a) La competencia del órgano de contratación.
- b) La capacidad del contratista adjudicatario.
- c) La determinación del objeto del contrato.
- d) La fijación del precio.
- e) La existencia de crédito adecuado y suficiente, si del contrato se derivan obligaciones de contenido económico para la Administración.
- f) La tramitación del expediente, al que se incorporarán los pliegos en los que la Administración establezca las cláusulas que han de regir el contrato a celebrar y el importe del presupuesto del gasto.
- g) La fiscalización previa de los actos administrativos de contenido económico, relativos a los contratos, en los términos previstos en la Ley General Presupuestaria o en las correspondientes normas presupuestarias de las distintas Administraciones Públicas sujetas a esta Ley.
- h) La aprobación del gasto por el órgano competente para ello.
- i) La formalización del contrato.

Se observa que junto a los requisitos subjetivos, objetivos y formales de los contratos, se relacionan varios requisitos que no son específicos de la contratación sino que

pertenecen propiamente al procedimiento de ejecución de los gastos públicos. [Requisitos e), g) y h)]. Y esto es así porque se trata de dos procedimientos íntimamente ligados y que discurren de forma paralela ya que, prácticamente la totalidad de los contratos que pueda celebrar una Administración, generan gasto para la misma. Por ejemplo y refiriéndonos a los contratos administrativos típicos, todos ellos, a excepción del contrato de gestión de servicios públicos, ya desde su concepción ponen en marcha el procedimiento del gasto público y el procedimiento contable. Pues, todas las adquisiciones de las Administraciones Públicas se realizan siguiendo un procedimiento de contratación, y en concreto se rigen por lo regulado en la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. Si son de bienes inmuebles, mediante el contrato de obras, y si son de bienes muebles, a través del contrato de suministros. A esto hay que destacar una excepción, y es la adquisición de bienes inmuebles, ya existentes, como los terrenos o edificios ya construidos que se regulan por la legislación patrimonial, como he mencionado anteriormente.

He citado el contrato de gestión de servicios públicos, cuyo procedimiento de contratación, en principio, no está conectado con el procedimiento de gastos, pues, con carácter general, no genera ningún gasto para la Administración, dado que mediante este contrato la Administración que lo celebra no adquiere nada para sí misma, ni bienes ni servicios. Con el contrato de gestión de servicios públicos lo que hace la Administración es encomendar a una persona natural o jurídica que gestione un servicio de titularidad pública en beneficio directo de los ciudadanos usuarios de ese servicio público y son contratos en los que no se puede hablar de un precio en sentido estricto. Aquí el precio que se fija es el que deben satisfacer los ciudadanos que utilizan ese servicio público, precio que se denomina tarifa.

En ocasiones, se fijan unas tarifas que son inferiores al costo del servicio y la Administración debe abonar al contratista una contraprestación económica. En cuyo caso estaríamos ante un contrato, digamos normal, en el sentido de que ocasionaría gastos para la Administración y, por tanto, el procedimiento de contratación y el procedimiento de gasto se encontrarían ligados como en los demás contratos de las Administraciones Públicas. Sin embargo, en la reforma de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas se prevé que se determine el canon o participación que hubiera de satisfacer el contratista a la Administración, con lo que se establece la posibilidad de que este tipo de contratos genere ingresos públicos.

Dispone el artículo 68 de la Ley que: «A todo contrato administrativo precederá la tramitación del expediente de contratación y la aprobación del mismo, que comprenderá la del gasto correspondiente y, en su caso, la del pliego de cláusulas administrativas particulares que haya que regir el contrato». «En el expediente se recogerán también las prescripciones técnicas a las que ha de ajustarse la ejecución del contrato, el certificado de la existencia de crédito y la fiscalización de la Intervención.» A lo que habría que añadir que también es necesario que se efectúen las anotaciones contables correspondientes. De esta manera se completaría la descripción de la conexión existente entre los tres procedimientos: el de contratación, el de gastos y el contable.

En la reforma de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas se incluye que además deberá precisarse la duración del contrato, y su posible prórroga, que en

todo caso será expresa, sin que pueda prorrogarse un contrato por consentimiento tácito de las partes.

4. FASES DE LA CONTRATACIÓN

Quiero detenerme ahora en la tramitación del expediente de contratación, en función de los momentos que he señalado anteriormente y, que resultan básicos a la hora de determinar el régimen jurídico aplicable a los contratos. El conjunto del procedimiento de contratación hay que dividirlo en dos grandes bloques, en torno al momento que marca propiamente la existencia de un contrato, es decir, cuando nace la relación jurídica entre la Administración y el contratista. Es el momento que, en el ámbito privado, lo constituye la celebración y firma del contrato y, en el ámbito administrativo, es la adjudicación definitiva del contrato por el órgano competente de la Administración. Momento, a partir del cual, surgen los derechos y obligaciones recíprocas entre las dos partes contratantes. En el caso de la Administración la obligación fundamental es la de abonar el precio convenido y, para el contratista, la ejecución de las prestaciones que constituyen el objeto del contrato, ya sea realizar la obra, entregar el suministro o prestar el servicio correspondiente, todo ello englobado en la fase de ejecución del contrato y que finalizará con la extinción del mismo, por su cumplimiento total o por resolución del contrato, si concurren una serie de supuestos tasados en la Ley.

4.1. Fase preparatoria del contrato

4.1.1. Fase interna: Tramitación del expediente de contratación

Preceden a todo contrato administrativo una serie de actuaciones que se desarrollan en el ámbito interno de la Administración, y que constituyen la tramitación del expediente de contratación.

En primer lugar, está la decisión de iniciar el procedimiento de contratación, que es siempre de oficio, es decir, mediante acuerdo adoptado por el órgano de contratación, bien por propia iniciativa del mismo, como consecuencia de una propuesta efectuada por sus colaboradores, o por orden de un órgano superior, como, pueden ser las órdenes procedentes del Consejo de Ministros. También, en ciertos supuestos, se inicia el procedimiento de contratación como consecuencia de la ejecución de planes, aprobados previamente, como el Plan de carreteras o el Plan de viviendas sociales, o programaciones, generalmente de proyección plurianual, como son ciertos programas de inversiones públicas en infraestructuras hidráulicas o informatización de dependencias administrativas.

Tras el acuerdo de iniciación del expediente de contratación, se deben realizar una serie de trámites que varían en función del tipo de contrato. Así, en los contratos de obras, es preciso que se redacte el proyecto de obra, que deberá contener como mínimo: una memoria de necesidades, los planos de conjunto y de detalle para que la obra que-

de perfectamente definida, el presupuesto, el programa de desarrollo de los trabajos de construcción y, si es necesario por el tipo de obra a ejecutar, un estudio geotécnico de los terrenos sobre los que se asentará la obra. Una vez elaborado el proyecto de obra, y si su cuantía es igual o superior a 50 millones de pesetas, es preceptivo que se emita informe por la Oficina Supervisora de proyectos del Departamento ministerial o del Organismo autónomo de que se trate con el fin de asegurar que el proyecto cumple la normativa aplicable. Si es así, el órgano de contratación aprobará el proyecto de obra y deberá realizarse el replanteo de la obra que consiste en la comprobación de la realidad geométrica de la obra y la disponibilidad de los terrenos necesarios para su ejecución. La disponibilidad de los terrenos no es precisa en obras de infraestructuras hidráulicas y de transporte. Esta dispensa, que se estableció por la Ley 9/1996, de 15 de enero, se incorpora ya a la propia Ley en la reforma prevista de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

Y para todo tipo de contratos, se han de elaborar el pliego de cláusulas administrativas particulares y el pliego de prescripciones técnicas, que contienen las condiciones del contrato.

Una vez completado el expediente de contratación, esta primera fase, que he denominado fase interna, concluye con una resolución del órgano de contratación que contiene dos decisiones: la aprobación del expediente y la decisión de que se proceda a la apertura del procedimiento de adjudicación. La resolución comprenderá también, en el supuesto general, la aprobación del gasto. Es decir, cuando el órgano de contratación sea también el órgano competente para la aprobación del gasto. Como, acertadamente, establece el artículo 11 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas al enumerar los requisitos de los contratos, en su apartado h), señala «la aprobación del gasto por el órgano competente para ello».

Con la anterior legislación de contratos, ambos órganos, el de contratación y el de gasto coincidían, ya que la Ley de 1965 únicamente concedía facultad para celebrar contratos en nombre del Estado a los Ministros y, por su parte, la Ley General Presupuestaria atribuía, y atribuye, la competencia para aprobar los gastos, así como, para autorizar su compromiso y liquidación a los Jefes de los Departamentos ministeriales. Teniendo en cuenta que la nueva Ley de Contratos otorga también competencia para contratar a los Secretarios de Estado, podría ocurrir que el expediente de contratación fuese aprobado por un Secretario de Estado y el gasto correspondiente por el Ministro, pero existen Ordenes de delegación de competencias en materia de gasto en los distintos Departamentos ministeriales, que suelen delegar la competencia de gasto en los Secretarios de Estado y otras autoridades del Ministerio, por lo que se puede afirmar que casi en la totalidad de los contratos, el órgano de contratación y el órgano de gasto coinciden.

En cuanto al procedimiento contable en esta fase, comprende dos operaciones: En primer lugar, el certificado de existencia y retención de crédito, documento RC, que se expide por el Jefe de la Oficina Contable del Departamento ministerial con cargo a cuyo presupuesto se vaya a imputar el gasto que suponga la celebración del contrato. El importe de gasto que se retiene es el que corresponde al presupuesto que se ha previsto como precio del contrato, el cual, en todos los contratos de las Administraciones Pú-

blicas, se considera que incluye el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuestión que han de tener en cuenta los licitadores a la hora de presentar sus ofertas a la Administración.

El documento RC se expide antes de la aprobación del expediente de contratación, pues la existencia de crédito adecuado y suficiente para satisfacer el gasto que comporte el contrato es un requisito imprescindible de la contratación y del procedimiento de gasto, ya que la Administración no puede comprometerse con el contratista si no tiene crédito reservado por la cuantía necesaria para poder abonar el precio del contrato al contratista cuando éste haya cumplido el objeto del contrato. Este requisito se comprueba en la fiscalización del gasto que realiza la Intervención, con carácter previo a la resolución del órgano de contratación y a la aprobación del gasto.

El segundo documento contable de esta fase preparatoria del contrato es el denominado documento A o de autorización del gasto. Este documento contable se formula por el servicio gestor una vez que se ha aprobado el gasto y se remite a la oficina de contabilidad, junto con el justificante de esta fase contable, que es el acuerdo o resolución que aprobó el gasto, para su contabilización e incorporación al sistema informático contable.

De lo anteriormente expuesto se extrae la regla general en cuanto a la fiscalización de los gastos y en cuanto a su contabilización. Que consiste en que la fiscalización siempre se realiza con anterioridad a la adopción del acto por el que se realiza el gasto, pues su finalidad es garantizar que el acto del procedimiento de gastos se adapta a la legislación vigente, por lo que los requisitos de legalidad deben comprobarse antes de que se dicte el acto por la autoridad competente.

En tanto que el acto del procedimiento contable se realiza después de adoptado el correspondiente acuerdo de gasto, para reflejar en la contabilidad pública hechos que ya se han producido, acompañando los justificantes que acreditan que estos hechos efectivamente han tenido lugar.

Es decir, a todo acuerdo de gasto acompañan, con carácter previo a su adopción, un acto de fiscalización y con carácter posterior una operación contable.

4.1.2. Fase externa de la preparación del contrato: Procedimiento de adjudicación

Comienza con la apertura del procedimiento de adjudicación que declara el órgano de contratación cuando aprueba el expediente de contratación.

La Ley establece tres procedimientos de adjudicación de los contratos:

- a) El procedimiento abierto, en el cual todo empresario interesado podrá presentar su proposición.
- b) El procedimiento restringido, en el que sólo podrán presentar proposiciones aquellos empresarios seleccionados por la Administración, previa solicitud de los mismos.
- c) El procedimiento negociado, en el cual el contrato se adjudica al empresario que, ha sido elegido por la Administración, justificadamente, previa consulta o negociación con uno o varios empresarios. Este procedimiento se corresponde con la anterior «contratación directa».

En cuanto a las formas de adjudicación, tanto en el procedimiento abierto como en el restringido, la adjudicación del contrato puede efectuarse por subasta o por concurso.

En la subasta el elemento fundamental para realizar la adjudicación es el precio ofertado por los licitadores, debiendo elegirse como contratista al licitador que haya ofrecido ejecutar el contrato por el precio más bajo.

En el concurso, sin embargo, el precio es uno de los elementos a tener en cuenta pero debe valorarse la proposición, que, en conjunto, resulte más ventajosa para la Administración en función de los criterios objetivos que se hayan determinado previamente como, por ejemplo, el plazo de ejecución o entrega, la calidad, las características estéticas o funcionales, el mantenimiento, la asistencia técnica o el servicio post-venta.

El primer acto, ya con efectos externos, del procedimiento de adjudicación es la publicidad de las licitaciones, que se produce anunciándose en el Boletín Oficial del Estado y, si el presupuesto del contrato es superior a determinadas cuantías en función del tipo de contrato, también en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas. Este anuncio debe realizarse con una antelación mínima con respecto al día que se fija como último para recibir las proposiciones de los licitadores, para otorgar a éstos un plazo mínimo para estudiar las condiciones del contrato y efectuar sus ofertas económicas, presentando, al tiempo, una serie de documentación que acredita la capacidad de los licitadores para contratar con la Administración.

Una vez concluido el plazo para presentar las proposiciones se reúne la Mesa de contratación para examinar la documentación presentada y declarar la admisión de las ofertas que cumplan los requisitos de capacidad y solvencia. Celebrándose, por último, un acto público en el cual se abren los sobres que contienen las proposiciones económicas. En el supuesto de que el contrato se adjudique mediante subasta, ya se conoce en el mismo acto público quien es el adjudicatario provisional pues se corresponde con el licitador que haya ofrecido realizar el contrato por el precio más bajo y, en el caso de concurso, deberán valorarse, consultando a los servicios técnicos que se considere necesario, las distintas características de cada oferta para determinar cuál es la más favorable para la Administración. Tras ello la Mesa de contratación eleva su propuesta de adjudicación al órgano de contratación a quien corresponde realizar la adjudicación definitiva del contrato en el plazo máximo de tres meses, a contar desde la apertura de las proposiciones.

Con la adjudicación definitiva se perfecciona el contrato y nacen las obligaciones recíprocas de las partes. Si bien, dentro del plazo máximo de treinta días desde la notificación de la adjudicación definitiva al contratista debe formalizarse el contrato por escrito. Anteriormente, se exigía que esta formalización se realizase en escritura pública. En la actualidad es suficiente su formalización en documento administrativo.

Debe destacarse que existe prohibición para que la Administración pueda contratar de forma verbal. Forma de contratación que está admitida en el Derecho privado, y únicamente cuando la tramitación de un contrato tenga carácter de emergencia está permitida la contratación verbal en el ámbito de las Administraciones Públicas.

El momento de la adjudicación del contrato y su posterior formalización marca un antes y un después en el procedimiento de contratación. A partir de la adjudicación definitiva ya existe el contrato y comienza la ejecución del mismo.

En el procedimiento de gasto se produce un nuevo acto, que es el de disposición o compromiso del gasto, y es el acto administrativo en virtud del cual la autoridad de gasto competente acuerda o concierta con un tercero (en el procedimiento de contratación: concierta, pues se produce un acuerdo de voluntades de las dos partes del contrato) la realización de la obra, la entrega del suministro o la prestación del servicio, en relación con un gasto que previamente hubiera sido autorizado, pues no hay que olvidar que el procedimiento del gasto se compone de una serie de actos sucesivos, a cada uno de los cuales debe preceder otro anterior en un orden determinado. Como ya mencioné en la fase de autorización del gasto, también en esta fase antes de la adopción del compromiso de gasto, éste debe ser fiscalizado por la Intervención, y una vez adoptado le sigue un acto del procedimiento contable, el cual se materializa en el documento contable D, que se formula por el servicio gestor y que, junto con el contrato, se remite a la oficina de contabilidad para su anotación e incorporación al sistema de información contable.

Esta sucesión de los actos del procedimiento de gasto implica que sus respectivos importes sean congruentes, y, llegados a la fase del compromiso de gasto ya se conoce con exactitud el importe del contrato, dado que ya se ha celebrado.

Como hemos visto se efectuó un RC reteniendo crédito por el importe del presupuesto del contrato. Por ejemplo, 1.000 millones de pesetas y asimismo, el documento A, se contabilizó por dicha cantidad. En el documento D, sin embargo, debe figurar ya el precio de contrato que, sobre todo en las subastas, suele ser inferior al presupuesto, por ejemplo, 900 millones de pesetas. Para que coincidan las cantidades que se contabilizan con cargo al Presupuesto de gastos, en estos supuestos, es preciso realizar dos operaciones contables complementarias, de signo negativo: un RC negativo por la diferencia entre el importe del presupuesto y el precio del contrato, que sería por 100 millones de pesetas en el ejemplo que he puesto, de forma que no quede retenida y, por tanto, no pueda ser empleada esta cantidad en otros servicios públicos. Igualmente, se deberá hacer un documento A negativo, por los 100 millones de pesetas.

4.2. Fase de ejecución del contrato

4.2.1. Fase de ejecución en sentido estricto

Una vez celebrado el contrato, comienza ya la fase de ejecución o realización del mismo.

La Ley de Contratos vigente dedica a la ejecución de los contratos únicamente un Capítulo, el Capítulo VIII del Título III en el Libro I: «De los contratos en general», que comprende un total de 9 artículos. Es una regulación muy somera, por lo que hay que acudir al Reglamento General de Contratación de 1975, que reitero, está vigente en cuanto no se oponga a la Ley y en tanto se apruebe el nuevo Reglamento que actualmente se está elaborando, y también a las disposiciones específicas para cada clase de contrato que contiene el Libro II de la Ley.

En cuanto a la ejecución de los contratos en general, hay que señalar que los contratos deben realizarse de acuerdo con lo establecido en los pliegos de cláusulas admi-

nistrativas y de prescripciones técnicas que son los documentos que forman parte de los contratos, en los que se definen, por una parte, los derechos y obligaciones recíprocas que asumen los contratantes y, por otra, las características técnicas que rigen la ejecución de la prestación por el contratista. Esta afirmación se recoge en la reforma de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, de forma expresa. En la vigente Ley sólo se citan los pliegos de cláusulas administrativas pero no hace mención expresa a los de prescripciones técnicas.

La ejecución del contrato se realiza siempre a riesgo y ventura del contratista, salvo los casos de fuerza mayor en los que el contratista tendrá derecho a una indemnización con cargo a la Administración por los daños y perjuicios que hubiese sufrido.

Lo habitual es que una vez celebrado el contrato, el contratista cumpla la totalidad de sus prestaciones. Así, entregue a la Administración los bienes objeto de un contrato de suministro, construya la obra o realice el servicio contratado y, una vez que haya tenido lugar el acto de recepción de los bienes o se expida certificación por el órgano administrativo de que se ha cumplido la prestación de acuerdo con las condiciones establecidas en el contrato, la Administración proceda al abono total del precio.

Este acto del procedimiento de contratación genera dos actos distintos y sucesivos en los procedimientos de gasto y de contabilidad. En primer lugar, en el momento en que se realiza la recepción o se expide la certificación que acreditan la realización, de conformidad, de la prestación por el contratista, nace la obligación económica de la Administración. Es la fase de reconocimiento de la obligación mediante la cual y, previa fiscalización por la Intervención, el órgano con competencia de gasto acepta formalmente y reconoce una deuda, con cargo al correspondiente Presupuesto, a favor del contratista como consecuencia del cumplimiento por parte de éste de la prestación a la que se había comprometido de acuerdo con el contrato, según el principio general que rige la ejecución de los gastos públicos y que se denomina principio del «servicio hecho», de forma que la Administración no puede proceder al reconocimiento de obligaciones económicas y al pago de las mismas hasta que el acreedor no ha cumplido su correlativa obligación. Es decir, las Administraciones Públicas no pueden pagar hasta que el servicio se ha hecho por el contratista, o bien, en ciertos supuestos, ha garantizado su correlativa obligación.

El reconocimiento de la obligación se contabiliza en los documentos OK, en el ámbito de la Administración General del Estado y en documentos OP en los Organismos autónomos.

Mediante el documento OK se contabiliza el reconocimiento de la obligación y se envía a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera la propuesta para que, por esta Dirección General, se efectúe el pago al contratista.

La Ley General Presupuestaria, en cuestión de pagos del Estado, otorga la competencia general para ordenar los pagos con cargo a los Presupuestos Generales del Estado exclusivamente al Director General del Tesoro y Política Financiera, bajo la superior autoridad del Ministro de Economía y Hacienda.

Sin embargo, a pesar de que dicho Director General es el Ordenador General de pagos del Estado, los Organismos autónomos, al tener personalidad jurídica y patrimonio propios, pueden realizar directamente sus pagos, por lo que el documento contable

que se expide en esta fase es el documento OP. mediante el que, conjuntamente, se reconoce la obligación con cargo al Presupuesto de gastos del Organismo autónomo y se ordena el pago al contratista.

4.2.2. Extinción del contrato

El proceso que he descrito anteriormente es el de cumplimiento total del objeto del contrato, cumplimiento que, seguido del pago por la Administración, es la forma normal de extinción del contrato.

Existen, no obstante, otras formas de extinción de los contratos cuando tienen lugar determinadas causas de resolución que establece la Ley.

Voy a citar simplemente algunas de estas causas, como son: la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad contratista, la muerte del contratista individual, la declaración de quiebra o de suspensión de pagos, ciertas demoras o incumplimientos por parte del contratista o la falta de pago por la Administración en un plazo de ocho meses, el mutuo acuerdo entre Administración y el contratista o determinadas causas específicas en función del tipo de contrato.

En todos estos supuestos de resolución del contrato se hará una liquidación para determinar la parte de contrato que se ha ejecutado, en su caso, y el precio que proporcionalmente deberá abonar la Administración.

A estos trámites del procedimiento de contratación corresponde, en el procedimiento de gasto, efectuar el reconocimiento de obligación y pago que procedan por la parte de contrato realmente ejecutada y, por último, en el procedimiento contable, expedir los correlativos documentos OK y OP, así como, anular los compromisos de gasto y documentos contables anteriores D, A y RC por la parte del precio de contrato que se ha resuelto, a fin de que queden disponibles los créditos que habían sido retenidos y poder hacer frente con ellos a otras obligaciones del Estado.

EL CONTROL DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN ESPAÑA. SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS DE FUTURO

EDUARDO YEPES ECHEVARRÍA
Interventor-Auditor del Estado

INDICE: 1. INTRODUCCIÓN. 2. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA. EL INTERÉS PÚBLICO DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS. 3. CARACTERÍSTICAS DE LOS CONTROLES EXISTENTES EN ESPAÑA. 3.1. Control de carácter interno. 3.2. Control de carácter externo. 4. TENDENCIAS ACTUALES Y PERSPECTIVAS DE FUTURO DEL CONTROL DE CARÁCTER EXTERNO. 4.1. Unión Europea. 4.2. España. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCION

Junto al control interno del propio auditor de cuentas que, de acuerdo con lo dispuesto por las Normas Técnicas de Auditoría, debe establecer los mecanismos necesarios para garantizar la calidad de sus trabajos, nuestra legislación prevé la existencia de otros controles realizados por entidades externas a aquél. Esta duplicidad de controles, ajena a otras actividades profesionales, puede plantearnos una duda razonable ¿realmente es necesario realizar un control externo del ejercicio de una actividad desarrollada por un profesional independiente?, ¿acaso existen diferencias entre la actividad del auditor y las que desarrollan, por ejemplo, un abogado o un arquitecto?

A mi juicio, según se expone a lo largo de este trabajo, la respuesta debe ser afirmativa: sí es necesario controlar externamente la actividad de auditoría de cuentas y lo es, precisamente, porque en ella concurren ciertas características que la diferencian de las actividades que realizan otros profesionales independientes. Por ello, antes de entrar de lleno en el análisis de los diversos controles existentes en nuestro país, es preciso que identifiquemos cuáles son las peculiaridades de la auditoría de cuentas que justifican y exigen la existencia de dichos controles.

2. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA. EL INTERÉS PÚBLICO DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS

La primera aproximación al concepto y características de la auditoría de cuentas se encuentra en la Exposición de Motivos de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) según la cual:

«La auditoría de cuentas se configura en esta ley como una actividad que mediante la utilización de determinadas técnicas de revisión, tiene por objeto la emisión de un informe acerca de la fiabilidad de los documentos contables auditados; [...]».

La auditoría de cuentas es, por tanto, un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta e interesa no sólo a la propia empresa, sino también a terceros que mantengan relaciones con la misma, habida cuenta de que todos ellos, empresa y terceros, pueden conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas».

De acuerdo con el apartado 1. del artículo 1, de la LAC, se entiende por auditoría de cuentas la *«actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros»*. En términos muy similares se expresa el apartado 1, del artículo 1, del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas (RAC), según el cual *«Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad, realizada por una persona cualificada e independiente, consistente en analizar, mediante la utilización de las técnicas de revisión y verificación idóneas, la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, y que tiene por objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto su opinión responsable sobre la fiabilidad de la citada información, a fin de que se pueda conocer y valorar dicha información por terceros»*.

De lo expuesto podemos deducir cuáles son las características propias de la auditoría de cuentas en nuestro sistema jurídico:

- Se trata de una actividad.
- Realizada por una persona cualificada e independiente.
- Consistente en revisar y verificar documentos contables mediante la utilización de técnicas idóneas.
- Siendo su objeto la emisión de un informe que puede tener efectos frente a terceros, en el que el auditor, actuando como experto independiente, pone de manifiesto su opinión responsable sobre la fiabilidad de la información económico-financiera que se deduce de los documentos contables examinados.

El informe del auditor supone, por tanto, una garantía para los usuarios de la información financiera, que confían en el dictamen de un experto en el que se opina acerca de si dicha información refleja o no la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera de una entidad. En opinión de M. Nieves Gómez Aguilar y

Emiliano Ruiz Barbadillo¹: *«El conocimiento experto y la experiencia que avala la opinión del auditor, unido al acceso a un volumen importante de información de uso restringido, hacen que los juicios emitidos por los profesionales de la auditoría se conviertan en la mejor garantía que pueden tener los usuarios de la información sobre el valor que pueden conceder a la misma».*

La peculiaridad de la auditoría de cuentas con respecto a otras actividades profesionales radica en que la opinión del auditor, expresada en el informe de auditoría, que es un documento mercantil² de carácter público³, trasciende más allá de la relación entre el auditor y su cliente, pudiendo afectar a los terceros usuarios de la información financiera. En este sentido, María Victoria Petit Lavall⁴ considera que: *«Con ello se pone de manifiesto el interés público de la auditoría. En efecto, la auditoría es un servicio que se presta a la empresa auditada pero que no sólo interesa y afecta a la misma, sino también a los terceros que mantengan relaciones con ella: acreedores, proveedores, trabajadores, inversores, etc.».*

La existencia de un interés público, unida a que, de acuerdo con nuestra normativa⁵, la auditoría de cuentas tiene carácter obligatorio para algunas entidades en ciertos supuestos, exigen que se establezcan unos requisitos o sistemas de control que sirvan al objetivo básico de garantizar el cumplimiento de la legislación vigente, potenciando con ello la credibilidad de la información financiera y aumentando la protección de los terceros.

3. CARACTERÍSTICAS DE LOS CONTROLES EXISTENTES EN ESPAÑA

3.1. Control de carácter interno

Como se ha indicado en la introducción a este trabajo, el primer responsable de la calidad de los trabajos de auditoría es el propio auditor. En este sentido, las Normas Técnicas de Auditoría⁶ establecen lo siguiente:

- El auditor, cualquiera que sea su tamaño y estructura, debe realizar el control de calidad de sus trabajos, así como revisar periódicamente si sus sistemas de control de calidad siguen siendo apropiados de acuerdo con nuevas circunstancias, tales como nuevas normas profesionales, estructuras de personal más complejas, etcétera.

¹ GÓMEZ AGUILAR, M. Nieves y RUIZ BARBADILLO, Emiliano, «El informe de auditoría como medida de la calidad de la información contable», Revista Actualidad Financiera, noviembre de 1998.

² Ver el apartado 1, del artículo 2, de la LAC.

³ Ver el artículo 218 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, así como los artículos 365 y siguientes del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

⁴ PETIT LAVALL, M^a Victoria, «Régimen Jurídico de la Auditoría de Cuentas Anuales», Ediciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1994, página 116.

⁵ Ver el artículo 203 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y la Disposición Adicional Primera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

⁶ Publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC número 4, de enero de 1991).

- Los controles de calidad se configuran a través de una estructura organizativa y unos procedimientos establecidos por el auditor, con el fin de asegurarse de forma razonable que los servicios profesionales que proporciona a sus clientes cumplen las Normas Técnicas de Auditoría.
- Los procedimientos de control de calidad establecidos por cada auditor han de formalizarse en manuales escritos y deberán ser adecuadamente comunicados a todo el personal interviniente relacionado con su práctica profesional, con el fin de asegurarse razonablemente de su comprensión y cumplimiento.
- El control de calidad debe cubrir los siguientes objetivos:
 - Proporcionar seguridad razonable de que todo el personal profesional de auditoría de la organización mantiene sus cualidades de independencia, integridad y objetividad.
 - Proporcionar una seguridad razonable de que el personal profesional tiene la formación y capacidad necesarias que le permitan cumplir adecuadamente las responsabilidades que se le asignan. Este objetivo implica el asegurar que la asignación de personal a los trabajos, su contratación y su promoción y desarrollo profesional son adecuados.
 - Permitir la decisión sobre la aceptación y continuidad de los clientes, teniendo en consideración la independencia del auditor y la capacidad para proporcionar un servicio adecuado, así como la integridad de la dirección y accionistas del cliente.
 - Tener una seguridad razonable de que, cuando sea necesario, el auditor solicita la ayuda de personas u organismos, internos o externos, que tengan niveles adecuados de competencia, juicio y conocimientos para resolver aspectos técnicos.
 - Proporcionar una seguridad razonable de que la planificación, la ejecución y la supervisión del trabajo se han realizado cumpliendo con las Normas Técnicas de Auditoría.
 - Proporcionar mediante inspecciones periódicas, internas o externas, una seguridad razonable de que los procedimientos implantados para asegurar la calidad de los trabajos están consiguiendo los objetivos anteriores.

Las reglas transcritas, especialmente en lo relativo a los objetivos del control de calidad, están desarrolladas de forma específica en la Norma Técnica de Auditoría sobre control de calidad⁷, norma ésta elaborada en consonancia con lo dispuesto en la Norma Internacional de Auditoría de la International Federation of Accounts (IFAC) «Quality control for Audit Work» (NIA número 220)⁸.

Recientes estudios⁹ realizados por la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), han puesto de manifiesto el elevado grado de cumplimiento de la NIA 220 entre

⁷ Publicada por Resolución de 16 de marzo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC número 12, de marzo de 1993).

⁸ IFAC Handbook. Technical Pronouncements. International Federation of Accountants, 1999.

⁹ «Continuous Quality Assurance», abril de 1998.

«Setting the Standards», junio de 1998.

las normas de los Estados Miembros de la Unión Europea, de manera que, en relación con el control de calidad de carácter interno, podemos concluir que las respectivas regulaciones nacionales están en gran medida armonizadas en torno a la norma internacional del IFAC.

Como veremos con posterioridad, la situación con relación al control de carácter externo es radicalmente distinta, dado que no existe una norma internacional aplicable análoga a la NIA 220 y las respectivas legislaciones nacionales presentan múltiples diferencias entre sí.

3.2. Control de carácter externo

3.2.1. Conceptos generales.

La normativa española de auditoría de cuentas contempla dos formas de control externas al propio auditor de cuentas, utilizando la expresión «control técnico» en relación con el control realizado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y la de «control de calidad» respecto al realizado por las Corporaciones representativas de auditores ¹⁰.

Ambos controles persiguen la misma finalidad, que no es otra que la de garantizar la calidad de los trabajos de auditoría verificando que el auditor ha realizado su trabajo de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de auditoría de cuentas, pero presentan importantes diferencias, fundamentalmente, en relación con los elementos personales del control:

- Mientras que el control técnico es realizado por el ICAC, Organismo Autónomo de la Administración del Estado adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, el control de calidad corresponde a las Corporaciones representativas de auditores, entidades de derecho público de las que forman parte la mayoría de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.
- El control técnico del ICAC tiene como destinatarios la totalidad de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), mientras que el control de calidad se ejerce por cada una de las Corporaciones, exclusivamente, sobre sus respectivos miembros.

3.2.2. Control realizado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)

1. Introducción

De acuerdo con el artículo 22 de la LAC, el ICAC tiene encomendado el control y la disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y de todos los auditores de

¹⁰ De acuerdo con lo dispuesto en la Disposición Transitoria Cuarta del RAC, en nuestro país tienen la consideración de Corporaciones representativas de auditores: el Consejo General de Colegios de Economistas de España, el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España, y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

cuentas y sociedades de auditoría. tarea que ejecuta mediante la realización de controles técnicos de las auditorías de cuentas y el ejercicio de la potestad sancionadora sobre los auditores.

Las actuaciones de control técnico, referidas a un determinado trabajo de auditoría, tienen por objeto conocer si el auditor de cuentas ha actuado conforme a lo establecido en la LAC, el Reglamento que la desarrolla o en las Normas Técnicas de auditoría y, en caso contrario, poner de manifiesto a través del correspondiente informe aquellos hechos o circunstancias que pudieran ser constitutivos de infracción.

A continuación se exponen de forma sucinta las principales características del control técnico y del procedimiento sancionador en España.

2. Iniciación

Hay dos vías para iniciar un control técnico:

A) Mediante denuncia formulada ante el ICAC. De acuerdo con lo establecido en la LAC las denuncias tienen que cumplir dos requisitos:

- 1º) Que el denunciante tenga un interés legítimo, personal o directo que pueda verse afectado por la auditoría de cuentas de que se trate.
- 2º) El denunciante debe fundamentar la solicitud realizada, justificando los hechos denunciados e indicando la normativa vulnerada.

El RAC en su artículo 66.2 considera, en todo caso, parte legalmente interesada a estos efectos a los Órganos o Instituciones Públicas que tengan competencias de control o inspección sobre empresas o entidades que se sometan a auditoría, y que básicamente son la Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Banco de España y la Dirección General de Seguros.

B) Iniciación de oficio. El ICAC puede iniciar un control técnico de oficio, es decir sin que exista denuncia por parte de un tercero, sobre la base de un plan de control que se elabora anualmente por parte del Instituto y se somete al Comité Consultivo, órgano de asesoramiento del Presidente del ICAC en el que se encuentran representados en igual proporción la Administración Pública (Dirección General de Seguros, Dirección General de Tributos, Intervención General de la Administración del Estado, Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores e ICAC) y las Corporaciones representativas de auditores.

Dicho Plan no establece a priori quienes son los auditores que van a ser revisados, sino la forma de selección, que está basada en los siguientes criterios: nivel de control de calidad de las Corporaciones respecto de los trabajos de sus miembros, datos objetivos que se deduzcan de la información suministrada al ICAC por los auditores de cuentas y

sociedades de auditoría¹¹, datos objetivos extraídos de cualquier otro tipo de información que pueda conocer el ICAC, así como criterios estadísticos que se deberán aplicar sobre la totalidad del colectivo.

Por otro lado, y de acuerdo con lo previsto en el artículo 67.2 del RAC, también puede iniciarse un control técnico por esta vía cuando el ICAC conozca la existencia de algún hecho que tenga trascendencia pública y provoque o genere desconfianza en la información económico-financiera.

3. Ejecución

El control técnico consiste, básicamente, en examinar los papeles de trabajo de una auditoría de cuentas con el objeto de valorar si el auditor, al realizar su trabajo, ha cumplido o no con lo dispuesto en la normativa aplicable.

A tal efecto, el artículo 43 del RAC determina que el ICAC podrá acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas, quedando sujeto a la obligación de mantener el secreto de cuanta información conozca en el ejercicio de su actividad.

Una vez finalizada la revisión de control técnico, se emite un informe en el que se exponen aquellos hechos o situaciones que pudieran ser constitutivos de infracción. Dicho informe se remite al auditor de cuentas, quien tiene un plazo de quince días para formular las alegaciones que considere oportuno.

Transcurrido este plazo y a la vista de las alegaciones presentadas, el Presidente del ICAC debe de tomar uno de los siguientes acuerdos:

- a) Archivar el expediente sin más trámite, cuando a su juicio del informe no se deducen infracciones cometidas por el auditor de cuentas.
- b) Devolver el expediente para que se realicen nuevas actuaciones, cuando a su juicio existan aspectos que no queden suficientemente acreditados en el informe de control técnico.
- c) Iniciar el procedimiento sancionador cuando del informe de control técnico se deduzcan posibles incumplimientos por parte del auditor de cuentas de lo establecido en la LAC, en su Reglamento o en las Normas Técnicas.

4. Procedimiento sancionador

El procedimiento sancionador se inicia mediante acuerdo del presidente del ICAC en el que, además de nombrar un instructor, hace referencia a los hechos que considera constitutivos de infracción y a las normas infringidas. Dicho acuerdo se notifica al auditor, quien tiene un plazo de 15 días para presentar alegaciones.

¹¹ De acuerdo con el artículo 34 del RAC, tanto los auditores individuales inscritos como ejercientes en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), como las sociedades de auditoría, deben remitir al ICAC con carácter anual información relativa, entre otras cuestiones, a la identidad de los auditores y del resto del personal que trabaje en funciones de auditoría, volumen de negocio en horas y pesetas facturadas, así como relación de las empresas o entidades auditadas con indicación de su cifra neta de negocio y del tipo de trabajo realizado.

Vistas las alegaciones del auditor, el instructor eleva al Presidente del ICAC una propuesta de resolución que también se notifica al auditor de cuentas, quien de nuevo tiene un plazo de 15 días para presentar sus alegaciones.

Posteriormente el Presidente resuelve sobre el expediente, previo informe del Comité Consultivo, al que, de acuerdo con la normativa vigente, el Presidente del ICAC debe someter preceptivamente a informe, entre otras cuestiones, los asuntos relativos a la imposición de sanciones por infracciones graves a los auditores de cuentas.

Si el expediente finaliza con la imposición de una sanción, ésta se comunica al auditor, quien tiene un plazo de 15 días para recurrir ante el Ministro de Economía y Hacienda. Una vez que el Ministro ha confirmado, en su caso, la sanción, o bien han transcurrido tres meses sin que se haya resuelto el recurso, la sanción adquiere firmeza en vía administrativa. A partir de este momento queda abierta la vía judicial para recurrir la resolución.

3.2.3. *Control realizado por las Corporaciones representativas de auditores*

Con carácter previo es preciso señalar que, de acuerdo con la normativa española, no es obligatoria la pertenencia a alguna de las tres Corporaciones representativas de auditores existentes en nuestro país: de hecho, de acuerdo con los últimos datos oficiales publicados¹², a 31 de diciembre de 1998, el 4% de los auditores individuales inscritos en el ROAC como ejercientes y el 2% de las sociedades de auditoría no se encontraban adscritas a ninguna de dichas Corporaciones.

Respecto a los auditores y firmas de auditoría que sí están adscritos a alguna Corporación, los artículos 75 y 76 del RAC determinan que corresponde a éstas, entre otras, la función de efectuar el control de calidad sobre la actividad profesional desarrollada por sus miembros y la de vigilar el cumplimiento de sus normas deontológicas. El control de calidad tiene por objeto la revisión de trabajos de auditoría efectuados por sus miembros con el fin de conocer y evaluar el cumplimiento de la Ley de Auditoría, el Reglamento que la desarrolla y las Normas Técnicas de Auditoría.

Según se establece en la normativa citada, las Corporaciones deben poner en conocimiento del ICAC los controles de calidad iniciados, así como el resultado de los mismos. El informe elaborado por las Corporaciones a este respecto tiene un objetivo doble: por un lado servir al ICAC a los efectos de elaboración del Plan de Control de oficio al que anteriormente se ha hecho referencia, y por otro, el de simple comunicación al Instituto acerca del alcance y los resultados derivados de los controles de calidad realizados por cada una de las Corporaciones entre sus asociados.

En el caso de que resultado de un control de calidad realizado por alguna de las Corporaciones ponga de manifiesto la posible existencia de incumplimientos de la normativa vigente, sin perjuicio de la responsabilidad disciplinaria que pudieran exigir a sus asociados de conformidad con sus respectivos estatutos, deben proponer al ICAC la

¹² Boletín Oficial del ICAC número 37, de marzo de 1999.

apertura del correspondiente expediente sancionador en vía administrativa, siendo este Organismo el competente para instruir dicho expediente y, en su caso, imponer la correspondiente sanción administrativa.

Los procedimientos de control de calidad de las Corporaciones deben estar previstos en sus regulaciones internas. En este sentido, la normativa del Registro de Economistas Auditores (REA)¹³ contempla un plan de control de carácter trianual, con un desarrollo específico anual, y prevé un régimen disciplinario propio. Las líneas generales del procedimiento previsto son las siguientes:

- Iniciación por el Consejo Directivo mediante la comunicación por escrito al auditor miembro de la Corporación de los motivos y fecha de comienzo del control en su oficina. El auditor puede interponer recurso contra dicha apertura en los 15 días siguientes ante el Consejo General de Colegios de Economistas, que resolverá en el plazo de 2 meses.
- A la terminación de la revisión por el personal técnico, el Comité de Práctica Profesional trasladará un informe al interesado y, en los casos de incumplimiento del Reglamento interno, al Consejo Directivo.
- Los miembros del Comité de Práctica Profesional y todo el personal técnico o auxiliar adscrito al mismo estarán obligados a guardar secreto sobre todos los trabajos revisados y sus resultados.
- Se consideran infracciones graves los incumplimientos de los que se hayan derivado, directa o indirectamente, perjuicios económicos para terceros, los que afecten al control de la práctica profesional por el Comité correspondiente, o se refieran a normas sobre incompatibilidades y secreto profesional, además de la falta de implantación en 6 meses de las recomendaciones del Comité de Práctica Profesional derivadas de los controles de calidad efectuados. El resto de las infracciones se considerarán leves.
- Las sanciones serán adoptadas por el Consejo Directivo previo expediente informativo elaborado por el Secretario General con audiencia al interesado, quien las podrá recurrir apertura en los 15 días siguientes ante el Consejo General de Colegios de Economistas. Las sanciones por infracciones graves consistirán en la suspensión hasta dos años o la cancelación definitiva de la inscripción en el REA y se comunicarán al ICAC u al Consejo General; por su parte, las infracciones leves darán lugar a apercibimiento verbal o escrito, dando lugar a una infracción grave la acumulación de tres apercibimientos en dos años.

También el Instituto de Censores Jurados de Cuentas tiene previsto un proceso de revisión cuyas notas características son las siguientes¹⁴:

¹³ Reglamento del Registro de Economistas Auditores (REA), aprobado por el Pleno del Consejo General de Colegios de Economistas de España, el 12 de septiembre de 1990, editado por el Registro de Economistas Auditores.

¹⁴ «Normas sobre control de procedimientos y calidad», Instituto de Censores Jurados de Cuentas, octubre de 1994.

- El principal objetivo de la revisión a posteriori de los procedimientos de control de calidad es asegurarse que sus miembros están llevando a cabo la actividad de la auditoría de acuerdo con las Normas Técnicas y con los procedimientos establecidos por la Corporación, por los organismos adecuados y por el propio auditor. Adicionalmente, puede ser beneficioso realizar comentarios constructivos surgidos de la revisión que mejoren la eficiencia de la auditoría y/o el servicio al cliente para la consideración del auditor en el futuro.
- El proceso de revisión constará de tres fases claramente diferenciadas:
 - Fase I: Revisión de carácter general de:
 1. Los procedimientos de calidad establecidos por el auditor y/o firma de auditores y establecidos en las Normas Técnicas de carácter general.
 2. De las Normas Técnicas sobre ejecución de trabajos en lo relativo a: contrato o carta de encargo, documentación del trabajo y supervisión.
 3. Cumplimentación de los elementos básicos del informe de auditoría.
 - Fase II: Revisión de las Normas Técnicas sobre ejecución de trabajos, en cuanto a:
 1. Planificación.
 2. Estudio y evaluación del sistema de control interno.
 3. Otros temas: otros asuntos, informe de gestión, publicidad del informe de auditoría, informe del auditor.
 - Fase III: Resultado de la revisión y procedimiento de seguimiento.
 - La revisión se llevará a cabo por el equipo técnico de revisión, nombrado al efecto por la Corporación, y se dejará evidencia de la misma con la cumplimentación de un informe-cuestionario, el cual será considerado absoluto y estrictamente confidencial.
 - Una vez finalizada la revisión de la Fase I, el informe-cuestionario correspondiente a esa fase, se discutirá en detalle y en su totalidad con el auditor revisado y será entregado al mismo, dejando constancia de las discrepancias de opinión, si hubiere alguna, conjuntamente con las recomendaciones para corregir y mejorar las deficiencias encontradas.
 - Conjuntamente con el auditor revisado, se establecerá un calendario para que éste implemente las recomendaciones y cambios sugeridos. Cumplido el plazo, el equipo técnico se asegurará de la adecuada implantación de dichas recomendaciones y cambios y procederá al examen señalado en la Fase II.
 - El alcance de la revisión será el que permita, por medio de preguntas o examen físico de la evidencia, asegurar que los objetivos de control de calidad de la norma de auditoría se están cumpliendo. En todo caso incluirá, como mínimo, la revisión en todo o en parte de un trabajo de auditoría, a ser posible de un cliente considerado recurrente y del ejercicio inmediatamente anterior al del año en que se lleva a cabo la revisión.

4. TENDENCIAS ACTUALES Y PERSPECTIVAS DE FUTURO DEL CONTROL DE CARÁCTER EXTERNO

4.1. Unión Europea

4.1.1. Antecedentes

Diversos estudios promovidos por la Comisión Europea, entre los que destaca el relativo a la función, la posición y la responsabilidad del auditor legal en la Unión Europea¹⁵, han puesto de manifiesto la existencia de importantes diferencias entre las disposiciones nacionales de los Estados Miembros relativas a la auditoría de cuentas, dentro de las que se encuentran las normas reguladoras de los sistemas de garantía de calidad de la auditoría de cuentas.

Como respuesta a la situación señalada, la Comisión Europea publicó un Libro Verde¹⁶ sobre la función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea, en el que, con relación a los sistemas de control de calidad, se pone de manifiesto la gran disparidad de sistemas existentes entre los Estados Miembros y cuestiona que dichos sistemas sean equivalentes o tan siquiera suficientes. Como continuación al Libro Verde, la Comisión Europea organizó los días 5 y 6 de diciembre de 1996 una Conferencia que reunió a unos doscientos representantes de organismos profesionales y autoridades públicas responsables del sector con el objeto de debatir el futuro de la auditoría en Europa. En dicha Conferencia se acordó que la Unión Europea debe establecer un marco común para los Estados Miembros y que este marco, en la medida que sea posible, debe basarse en las normas internacionales de auditoría.

Con fecha 26 de febrero de 1997, el Comité Económico y Social aprobó su Dictamen¹⁷ sobre el Libro Verde de la Comisión, congratulándose de su elaboración e indicando a la Comisión la necesidad de establecer prioridades y elaborar un plan de acción. Posteriormente, con fecha 15 de enero de 1998, el Parlamento Europeo aprobó una Resolución¹⁸ favorable en lo fundamental al Libro Verde de la Comisión.

Obtenido el beneplácito del Comité Económico y Social y del Parlamento Europeo al Libro Verde, el Plan de acción de la Comisión Europea se ha plasmado en su Comunicación *«La auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir»*¹⁹. En dicho documento se propone la creación de un grupo de trabajo denominado Comité de Au-

¹⁵ Estudio dirigido por el Centro de Investigación de Contabilidad y Auditoría de Maastricht (MARC). Traducción al español publicada en el BOICAC número 27, de noviembre de 1996.

¹⁶ Comunicación de la Comisión Europea (96/C 321/01), «Libro Verde – Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea», Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 28 de octubre de 1996.

¹⁷ Opinión del Comité Económico y Social (CES 224/97), sobre el Libro Verde – Función, posición y responsabilidad del auditor legal en la Unión Europea.

¹⁸ Resolución del Parlamento Europeo (COM(96)0338 —C4-0451/96), sobre el Libro Verde —Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea. Traducción al español publicada en el BOICAC número 34, de julio de 1998.

¹⁹ Comunicación de la Comisión Europea (98/C 143/03). Traducción al español publicada en el BOICAC número 34, de julio de 1998.

ditoría de la Unión Europea, dependiente del Comité de Contacto sobre las Directivas Contables²⁰ denominado Comité de Auditoría de la Unión Europea, en el que participará el sector auditor europeo junto a los representantes de la Comisión Europea y de los Estados Miembros, y se recogen las líneas generales que deberán informar los trabajos del citado Comité de Auditoría que, en relación con el control de calidad, indican lo siguiente:

«Aunque es necesario que la supervisión de la profesión auditora corra en primer lugar a cargo del propio sector, la responsabilidad última de garantizar el respeto de estos requisitos básicos de interés público, reconocidos en la legislación comunitaria, sigue recayendo sobre las autoridades de los Estados Miembros. No todos los Estados Miembros han implantado sistemas de control de calidad, y algunos de ellos disponen de sistemas que hacen de la supervisión un problema más de forma que de fondo».

En las cuatro primeras reuniones del Comité de Auditoría de la Unión Europea (Bruselas, Londres, Roma y La Haya) se ha abordado, entre otras, la cuestión del control de calidad de los trabajos de auditoría a partir de una idea básica que ha servido de punto de partida y que queda perfectamente expresada en el comentario del representante de la Comisión Europea y Presidente del Comité de Auditoría, Karel van Hulle²¹:

«El Comité ya ha acordado que debe establecerse en cada uno de los Estados Miembros un sistema de control de calidad. Dicho sistema debe tener en cuenta las diferencias nacionales pero, para que sea creíble, los sistemas han de cumplir diversos requisitos mínimos».

La tarea del Comité de Auditoría ha consistido en definir esos requisitos mínimos que, pendientes de aprobación por parte del Comité de Contacto sobre las Directivas Contables que se celebrará el próximo mes de octubre, recogen las líneas generales de lo que deberá ser el control de calidad en el seno de la Unión Europea.

Por su parte la Comunicación de la Comisión Europea *«Aplicación del marco para los mercados financieros: Plan de Acción»*²², basada en los trabajos del Grupo de Política de Servicios Financieros (GPSF)²³ surgido tras el Consejo Europeo de Viena de diciembre de 1998, establece entre las nuevas prioridades para un mercado financiero

²⁰ Comité creado por el artículo 52 de la Cuarta Directiva del Consejo, de 25 de julio de 1978 (78/660/CEE). Está integrado por representantes de los Estados Miembros y de la Comisión Europea y presidido por ésta. Sus funciones son facilitar una aplicación armonizada de las Directivas Contables y aconsejar a la Comisión, si fuera necesario, sobre los complementos o enmiendas a dichas Directivas.

²¹ VAN HULLE, Karel, «Ironing out differences in European auditing standards», *Accountancy International*, julio de 1998, página 57.

²² Comunicación de la Comisión Europea (COM(99)232, 11.05.99). Traducción al español publicada parcialmente en el BOICAC número 38, de junio de 1999.

²³ Grupo integrado por representantes de los ministros de Economía y Hacienda de los Estados Miembros y del Banco Central Europeo y presidido por la Comisión Europea. Su misión ha sido la de asistir a la Comisión Europea en la determinación de las prioridades de actuación para los mercados financieros que han sido objeto de debate en el Consejo ECOFIN de 25 de mayo de 1999.

único la existencia de una información financiera comparable, transparente y fiable. Para ello, la Comisión propone diversas acciones, entre las que se encuentra la propuesta de publicar a finales de 1999 una Recomendación de la Comisión sobre las prácticas de la auditoría en la Unión Europea, con el objeto de *«Mejorar la calidad de las auditorías reglamentarias en la UE, recomendando medidas específicas en los ámbitos de garantía de la calidad y de normas de auditoría»*.

De esta manera, las conclusiones del Comité de Auditoría de la Unión Europea en relación con el control de calidad de la auditoría de cuentas, tras haber sido aprobadas por el Comité de Contacto celebrado en el mes de octubre de 1999, con casi total seguridad se plasmarán en una Recomendación de la Comisión Europea que, aunque formalmente, dada su naturaleza jurídica, no tenga carácter obligatorio para los Estados Miembros, es seguro que influirá de forma definitiva en las respectivas legislaciones nacionales.

4.1.2. Líneas generales del futuro control de calidad en la Unión Europea

En el cuadro que se muestra a continuación se han comparado dichos los requisitos mínimos que han sido objeto de acuerdo general en el Comité de Auditoría de la Unión Europea y en el Comité de Contacto sobre las Directivas Contables, con las reglas establecidas vigentes en nuestra legislación.

Como puede observarse, desde el punto de vista normativo nuestro sistema cumple en gran medida con los requisitos definidos por el Comité de Auditoría de la Unión Europea. Se debe tener muy presente que éstos tienen carácter de «mínimos», consecuencia lógica de cualquier proceso armonizador en el que es necesario obtener un núcleo de acuerdo entre legislaciones diferentes y en ocasiones dispares. Dicho carácter implica que pueden, e incluso me atrevería a afirmar deben, ser mejorados y ampliados por los Estados Miembros en beneficio de la calidad de la auditoría.

Quiero llamar brevemente la atención sobre el hecho de que, de acuerdo con lo establecido en el documento del Comité de Auditoría de la Unión Europea, el control de calidad que han de realizar los auditores se concibe como un «control tutelado públicamente», por cuanto se establece expresamente que dicho control debe tener una adecuada supervisión pública, consistente en la participación de una mayoría de no profesionales en el órgano de supervisión. De acuerdo con las conclusiones del citado Comité, dicha supervisión, que representa una novedad con relación al sistema previsto en el RAC, puede ser una tarea adicional de las estructuras de supervisión ya existentes en los Estados Miembros o, en su defecto, requerir la creación de un órgano independiente integrado por una mayoría de no profesionales, tales como representantes de las empresas, de las autoridades reguladoras de los mercados, de los accionistas, etc.

Por último, es importante tener presente que el Comité de Auditoría considera perfectamente compatible, e incluso deseable, la coexistencia del control de calidad realizado por los auditores con el que, de acuerdo con las respectivas legislaciones nacionales, puedan realizar las autoridades públicas de los Estados Miembros, pues ello redundará en beneficio de la consecución del objetivo perseguido: garantizar y mejorar la calidad de la auditoría de cuentas en la Unión Europea.

Sistema español	Requisitos mínimos de la U.E.
Control Técnico (artículos 22 de la LAC y 64 y siguientes del RAC). • Realizado por el ICAC, Organismo Autónomo del Ministerio de Economía y Hacienda. • Recae sobre todos los auditores. • Tiene por objeto conocer si el auditor de cuentas ha actuado conforme a lo establecido en la LAC, el Reglamento que la desarrolla o en las normas técnicas y, en caso contrario, poner de manifiesto a través del correspondiente informe aquellos hechos o circunstancias que pudieran ser constitutivos de infracción.	• Admite expresamente la posibilidad de que los Estados Miembros, además del control realizado por las Corporaciones representativas de auditores, establezcan controles de calidad realizados por autoridades supervisoras públicas con el objetivo de mejorar la calidad de la auditoría de cuentas.
Control de Calidad de las Corporaciones (artículos 75 y 76 del RAC) • Únicamente recae sobre los trabajos de auditoría realizados por sus respectivos miembros. • Su finalidad es conocer y evaluar el cumplimiento de la normativa de auditoría de cuentas. • El procedimiento debe estar incluido en sus respectivas normas de régimen interior o estatutos. • A efectos del control de calidad las Corporaciones podrán acceder a la documentación referente a cada auditoría, estando obligadas a mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio del control. • Las Corporaciones deben poner en conocimiento del ICAC los controles de calidad iniciados, así como los resultados obtenidos, proponiendo a dicho Organismo, en su caso la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador.	• Los Estados Miembros deben tomar las medidas necesarias para asegurar que todos los auditores estén obligatoriamente sujetos a un sistema de control de calidad. • Se establece un período máximo en el que debe conseguirse la revisión de todos los auditores. • La revisión debe incluir la valoración de los sistemas de control de calidad internos y para trabajos concretos de auditoría verificar: • Cumplimiento de las Normas Técnicas en la ejecución del trabajo. • Adecuado formato y tipo de opinión del informe de auditoría. • Se exigen de los revisores las mismas reglas sobre confidencialidad que a los auditores con respecto a sus clientes. • Los sistemas de control de calidad deben tener una adecuada supervisión pública. • Es necesario que exista un nexo sistemático entre los resultados negativos de un control de calidad y la iniciación de procedimientos sancionadores. • Los resultados del control de calidad deben ser debidamente publicados.

4.2. España

4.2.1. Antecedentes

Como fácilmente puede imaginarse, la atribución al ICAC de las competencias de control y la disciplina de la auditoría y de los auditores ha sido una cuestión no exenta de polémica desde la publicación de la LAC. Buena muestra de ello es que, apenas transcurridos tres meses desde su entrada en vigor, se presentó un recurso ante el Tribunal Constitucional solicitando la declaración de inconstitucionalidad, entre otros, de los siguientes preceptos: de la letra a) del apartado 2 del art. 14. que confiere al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la facultad de acceder a la documentación relativa a las auditorías; el apartado 2 del art. 15. en cuanto atribuye a dicho Instituto la potestad sancionadora; la letra g) del apartado 2 del art. 16, en correlación con la letra a) del apartado 2 del art. 14. en cuanto atribuye al Instituto la función de control técnico; el apartado 2 del art. 18. pues la salvaguardia de documentación ha de corresponder al Colegio Profesional; el art. 21. que reitera las competencias disciplinarias del Instituto; el art. 22. pues invade una función propia de los Colegios Profesionales y, por relación con él, la Disposición Adicional Segunda.

La Sentencia del Tribunal Constitucional de 23 de diciembre de 1994 (STC 12/93) sobre la Ley de Auditoría de Cuentas desestimó dicho recurso de inconstitucionalidad, incluyendo entre sus fundamentos jurídicos los siguientes:

«Las auditorías de cuentas tienen notable relevancia frente a terceros, y las leyes obligan a determinadas entidades a realizarlas en ciertos supuestos, y en no pocos casos con carácter periódico. Todo ello justifica objetiva y razonablemente que se prevea un control técnico de las auditorías, pues es claro que si ciertas entidades vienen obligadas a realizarlas, y de ellas se siguen efectos frente a terceros distintos de los administradores de las entidades auditadas, preciso es controlar que tales auditorías se realicen siguiendo unos determinados criterios que garanticen su fiabilidad, pues de otra forma los objetivos perseguidos por la norma —proporcionar una información rigurosa, objetiva y completa sobre la situación de la entidad auditada— no podrían alcanzarse.

La atribución de ese control a un organismo público está, igualmente, objetiva y razonablemente justificada. Siendo los poderes públicos los que establecen la obligación de someterse a auditorías y regulan los efectos de éstas en persecución de un interés público, cual es el de garantizar el cumplido conocimiento de los interesados —accionistas, acreedores, posibles compradores, etc.— de la situación económica de las entidades, nada obsta a que el control tendente a garantizar la fiabilidad de las auditorías se encomiende, también a un organismo público que, por serlo, está sometido (art. 103.1 C.E.) al servicio objetivo de los intereses generales. La atribución de estas funciones, de clara relevancia general, a un Colegio Profesional no viene en modo alguno exigida por la Constitución».

En otro apartado de los fundamentos jurídicos de la sentencia se indica lo siguiente:

«El control técnico viene exigido, como se dijo en el apartado anterior, por la necesidad de asegurar que las auditorías de cuentas se realicen, precisamente, con el método y en la forma adecuada para garantizar su fiabilidad, y de suerte que puedan surtir los efectos que les son propios. Es obvio que tal control no podría llevarse a cabo si no se puede acceder a la documentación de base, pues solo el contraste de tal documentación con la auditoría realizada permite verificar la corrección técnica de ésta. La posibilidad de acceder a la documentación tiene, pues, una justificación objetiva, razonable y proporcionada, en especial si se considera que, según lo previsto en el art. 14.2, en relación con el art. 13, el ICAC viene obligado a mantener el secreto».

A pesar de la rotundidad de las consideraciones de nuestro Tribunal Constitucional, durante los años de vigencia de la LAC han sido muchos y muy variados los comentarios en contra del papel del ICAC como responsable del control y la disciplina de los auditores y de la actividad de auditoría de cuentas y a favor de la autorregulación plena de los auditores. Sirvan a modo de ejemplo algunas de las orientaciones y sugerencias para la reforma de la vigente Ley de Auditoría propuestas por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas²⁴:

«La evidencia material de que la autorregulación llegue a ser realidad sería la asignación a las Corporaciones de auditores de competencias efectivas en las siguientes materias:

a) Control técnico de las auditorías

El control técnico por parte de los propios profesionales es una consecuencia de la aplicación general de una práctica que siguen los modelos marcados en diversos países de la Unión Europea.

[...].

b) Potestad sancionadora.

Se debe asignar dicha potestad a la Corporación profesional que no podrá imponer sanciones sino en virtud de expediente instruido al efecto, con arreglo a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento común. Las sanciones sólo serán ejecutivas cuando hubieran ganado firmeza en vía administrativa.

Se debe contemplar la posibilidad de que en el órgano sancionador tengan presencia los principales usuarios del trabajo de los auditores, para obtener una mayor credibilidad en la eficiencia de los controles técnicos.

[...].

²⁴ Libro Blanco de la Auditoría de Cuentas en España, Instituto de Censores Jurados de Cuentas, 1997, páginas 243 y 244.

g) Control de calidad de la actividad profesional

h) Cumplimiento de las normas deontológicas»

Aunque no sea el objetivo primordial de este trabajo, creo que resulta necesario hacer una pequeña reflexión acerca de las consecuencias que se derivan de la propuesta de autorregulación transcrita. Como fácilmente puede deducirse su implantación implicaría la desaparición del actual control técnico realizado por la Administración Pública y de la potestad sancionadora de ésta, subsistiendo un único control en manos de las corporaciones representativas de auditores que, además, ostentarían la potestad sancionadora. Dicha posibilidad, enérgicamente defendida durante años por algunos auditores, presenta, en mi opinión, algunos riesgos en absoluto desdeñables:

- La implantación de la autorregulación en un sector en el que existen tres Corporaciones representativas y en el que no es obligatoria la pertenencia a éstas, podría generar la aparición de medidas tendentes a eludir el control de calidad, tales como la no adscripción a ninguna Corporación o el desplazamiento hacia las menos exigentes en la tarea de controlar a sus miembros.
- La dejación del control de los auditores en manos exclusivamente de las Corporaciones que los representan podría no ser positivamente valorada por los usuarios de la información financiera, que muy posiblemente percibirían un elevado riesgo de falta de independencia.

En el sentido expuesto, Rafael Muñoz López-Carmona²⁵, anterior Interventor General de la Administración del Estado, manifiesta lo siguiente:

«Por otra parte, tampoco se puede olvidar el objetivo de la auditoría que es dar confianza a los terceros usuarios de la información económica.

¿Considerarían estos terceros que la información económico-financiera es más fiable si el control del cumplimiento de las normas técnicas de auditoría lo ejercen los propios auditores?

Mi respuesta a esta pregunta sería posiblemente negativa pero sería útil preguntárselo a ellos y realizar una encuesta, en este sentido, entre los usuarios de la información económica.

Además, ¿no podría introducir una mayor discrecionalidad la supervisión de auditores por otros auditores?

Por último, señalar, en apoyo de esta línea de argumentación, que si, para asegurar la fiabilidad de la información, las normas atribuyen al auditor unas competencias de «cuasi-fe pública» parece no sólo razonable, sino obligado, que el velar por el cumplimiento de esa finalidad esté encomendado a un órgano administrativo con la especialización técnica adecuada para poder desarrollar esa función».

²⁵ «Situación actual de la Auditoría de Cuentas en España», Libro Blanco de la Auditoría de Cuentas en España, Instituto de Censores Jurados de Cuentas, 1997, páginas 101 y 102.

Por lo que respecta al control de calidad realizado por las Corporaciones de auditores durante los años de vigencia de la LAC, resulta extremadamente clarificador el comentario de Purificación Grajal Martín y Cándido Gutiérrez García²⁶:

«Este control de calidad que podemos considerar ad-intra de cada Corporación puede concluir con la propuesta al ICAC para que se abra expediente sancionador. Esto está previsto en el artículo 76, apartado cuarto, del Texto reglamentario que textualmente estatuye: «Las Corporaciones deben poner en conocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los controles de calidad iniciados, así como el resultado de los mismos, proponiendo, en su caso, la iniciación del procedimiento sancionador».

Es de reseñar que en estos años se han puesto en conocimiento del ICAC a lo sumo tres o cuatro expedientes de poca relevancia y que cabe suponer o bien que no se han realizado los controles indicados o bien que las Corporaciones no han aplicado generalmente la norma transcrita».

A las conclusiones expuestas por los autores citados que, cuando menos, implicarían un incumplimiento por parte de las Corporaciones representativas de auditores de lo dispuesto en el artículo 76 del RAC, podríamos añadir la de suponer que la práctica totalidad de los trabajos revisados por las Corporaciones cumplen con la normativa vigente y por tanto no ha sido necesario proponer al ICAC la iniciación de procedimientos sancionadores. Esto significaría que las Corporaciones califican la calidad de los trabajos de auditoría realizados en España con una Matrícula de Honor, e implicaría admitir que, a diferencia de lo que ocurre en otros países, la auditoría en nuestro país raya la perfección. Obviamente esta no es la realidad, como así parecen ponerlo de manifiesto las 65 sanciones impuestas por el ICAC por incumplimientos de la normativa de auditoría de cuentas que han sido publicadas²⁷ hasta septiembre de 1999, a las cuales hay que añadir las que están pendientes de publicación como consecuencia de las características propias del procedimiento sancionador y que hacen que el número total de las sanciones impuestas sea ciertamente superior.

4.2.2. Situación actual y perspectivas de futuro

Como se ha expuesto en apartados anteriores de este trabajo, el control externo de los trabajos de auditoría de cuentas en España tiene un carácter mixto, por cuanto prevé la existencia de un denominado «control técnico» realizado por la Administración Pública, junto al «control de calidad» que realizan las Corporaciones representativas de auditores, otorgando la potestad sancionadora en forma exclusiva al ICAC. Hemos podi-

²⁶ GRAJAL MARTÍN, Purificación y GUTIÉRREZ GARCÍA, Cándido, «La regulación de la actividad de la auditoría de cuentas en nuestro país: balance y situación actual», Estudios de Contabilidad y Auditoría (Homenaje a D. Carlos Cubillo Valverde), Ediciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1997, página 748.

²⁷ Fuente: Boletín Oficial del ICAC, números 1 a 39.

do comprobar, además, como dicho modelo es en gran medida coincidente con el que en breve se plasmará en una Recomendación de la Comisión Europea, el cual expresamente reconoce la facultad de los Estados Miembros para establecer, junto al control de calidad que deben efectuar los auditores, otros controles de carácter externo a realizar por las autoridades públicas.

Por tanto, desde un punto de vista meramente teórico podemos llegar a afirmar que el sistema español que prevén la Ley y el Reglamento de Auditoría de Cuentas está en la línea de los planteamientos actualmente vigentes en la Unión Europea. Con ello se rebate, creo que definitivamente, la idea mantenida por algunos de que, en materia de control de calidad, España se encuentra desmarcada de los sistemas vigentes en los países de nuestro entorno.

La celebración en el mes de mayo de 1999 de la primera reunión de la subcomisión parlamentaria creada para analizar una futura reforma de la actual Ley de Auditoría ha generado multitud de comentarios y opiniones de los que han dado fe los medios de comunicación escritos y de los que cabe extraer dos conclusiones que considero enormemente relevantes:

- Por un lado, las propuestas de autorregulación plena en materia de control de calidad parecen haber quedado descartadas por la gran mayoría de los comentaristas.
- En segundo lugar, es patente que hoy en día no hay una postura única de las Corporaciones representativas de auditores con respecto al control de los auditores y al ejercicio de la potestad sancionadora. sino todo lo contrario. existen importantes discrepancias entre ellas que, al menos de momento, parecen irreconciliables. Sirva como ejemplo lo que sobre la posición de cada una de las Corporaciones se ha publicado en la prensa económica nacional ²⁸:
 - Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España: autorregulación, a través de una corporación única monitorizada por la Administración.
 - Consejo General de Colegios de Economistas de España: potenciar la figura del ICAC, pero con mayor participación de las Corporaciones y otros agentes sociales. Consideran que la autorregulación plena no es un modelo que el entorno socio-económico actual pueda aceptar.
 - Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España: transformación del ICAC en ente público con presencia de representantes de la profesión, la Administración y los usuarios. Control de calidad conjunto a través del ICAC.

En cualquier caso, una futura reforma de la Ley de Auditoría deberá tener en cuenta, lógicamente, no sólo las propuestas de las Corporaciones representativas de auditores, sino también las de la Administración Pública y las de los usuarios de la información financiera, sin olvidar en ningún momento el interés público que subyace en la auditoría de cuentas, y todo ello en consonancia con las directrices marcadas desde Bruselas.

²⁸ Diario Expansión, 15 de abril de 1999, página 57; Diario Cinco Días, 10 de diciembre de 1999, página 31.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el modelo de control de calidad que previsiblemente recogerá la Recomendación de la Comisión Europea, además de establecer los requisitos mínimos de un «control tutelado públicamente», los cuales son en gran medida coincidentes con lo dispuesto en nuestra legislación, admite expresamente el que puedan existir otros controles desarrollados por entidades públicas, como el ICAC en España, con el objeto de mejorar la calidad de la auditoría, debemos plantearnos la siguiente pregunta: ¿realmente es necesario que en una futura reforma de la Ley se modifique sustancialmente el modelo vigente en España en materia de control de calidad?

En mi opinión, no lo creo preciso; tan sólo se deberían realizar algunas adaptaciones en nuestra normativa al objeto de recoger los requisitos que no están plenamente contemplados en la Ley y el Reglamento de Auditoría de Cuentas, fundamentalmente, el establecimiento de un período máximo para realizar la revisión de todos los auditores y la supervisión pública del control de calidad, pudiendo plantearse la posibilidad de transformar el Comité Consultivo de ICAC en un «Comité Ejecutivo» en el que participen personas independientes de reconocido prestigio.

Lo que sí es verdaderamente necesario es que los controles ya previstos por nuestra legislación, con las adaptaciones que haya que realizar tras la publicación de la Recomendación comunitaria, funcionen de forma efectiva.

Si bien es cierto que la experiencia acumulada durante los años de vigencia de la LAC ha puesto de manifiesto la necesidad de introducir algunas mejoras en el control técnico del ICAC y en su capacidad sancionadora, cuestión que en su momento se deberá abordar con la seriedad y profundidad que la cuestión exige, el escaso número de notificaciones de irregularidades al ICAC por parte de las Corporaciones pone de manifiesto que el control técnico realizado por la Administración ha sido el único realmente operativo en nuestro país.

La pronta publicación de la Recomendación europea acerca del control de calidad supone para las Corporaciones de auditores españolas un reto fundamental: poner en marcha un verdadero control de calidad que cumpla los requisitos marcados desde Bruselas, incluido el necesario nexo sistemático entre los resultados negativos del control de calidad y la propuesta de iniciación de procedimientos sancionadores, con el objetivo de garantizar y mejorar la calidad general de los trabajos de auditoría. Como manifiesta Antonio Gómez Ciria²⁹, Presidente del ICAC:

«En la actuación de las Corporaciones debe primar el interés general sobre los individuales y, en consecuencia, ejercer la competencia asignada sobre el control de calidad y comunicar sus resultados al ICAC, los cuales deben constituir un input fundamental para la elaboración del plan de control técnico.»

«El ejercicio de esta competencia por las Corporaciones en coordinación con el control técnico del ICAC beneficiaría al interés general, ya que permitiría la optimización de los recursos y contribuiría a elevar los estándares de calidad.»

²⁹ GÓMEZ CIRIA, Antonio, «Décimo aniversario de la Ley de Auditoría de Cuentas», Revista Partida Doble, número 94, noviembre de 1998, página 12.a

A mi juicio, se puede concluir afirmando que, en línea con los planteamientos actualmente vigentes en la Unión Europea, el control técnico del ICAC y el control de calidad de las Corporaciones son necesarios, compatibles y complementarios y que el correcto funcionamiento de ambos redundaría, sin duda, en una mayor calidad de la auditoría de cuentas en España. Por eso, la posibilidad planteada por algunos de suprimir el ICAC como Organismo responsable del control y la disciplina de los auditores y de la actividad de auditoría de cuentas es, en mi opinión, un grave error.

BIBLIOGRAFÍA

- CENTRO DE INVESTIGACIÓN DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE MAASTRICHT: «Estudio sobre la función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión Europea». Traducción al español publicada en el BOICAC número 27, de noviembre de 1996.
- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA (96/C 321/01): «Libro Verde – Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea». Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 28 de octubre de 1996.
- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA (98/C 143/03): «La auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir». Traducción al español publicada en el BOICAC número 34, de julio de 1998.
- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA (COM(99)232, 11.05.99): «Aplicación del marco para los mercados financieros: Plan de acción». Traducción al español publicada parcialmente en el BOICAC número 38, de junio de 1999.
- CUARTA DIRECTIVA DEL CONSEJO, de 25 de julio de 1978 (78/660/CEE).
- DIARIO CINCO DÍAS, 10 de diciembre de 1999, página 31.
- DIARIO EXPANSIÓN, 15 de abril de 1999, página 57.
- FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (FEE): «Continuous Quality Assurance», abril de 1998.
- FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (FEE): «Setting the Standards», junio de 1998.
- GÓMEZ AGUILAR, M. Nieves y RUIZ BARBADILLO, Emiliano: «El informe de auditoría como medida de la calidad de la información contable», Revista Actualidad Financiera, noviembre de 1998.
- GÓMEZ CIRIA, Antonio: «Décimo aniversario de la Ley de Auditoría de Cuentas», Revista Partida Doble, número 94, noviembre de 1998.
- GRAJAL MARTÍN, Purificación y GUTIÉRREZ GARCÍA, Cándido: «La regulación de la actividad de la auditoría de cuentas en nuestro país: balance y situación actual», Estudios de Contabilidad y Auditoría (Homenaje a D. Carlos Cubillo Valverde), Ediciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1997.
- INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS: «Normas sobre control de procedimientos y calidad», octubre de 1994.
- INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS: «Libro Blanco de la Auditoría de Cuentas en España», editado por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas, 1997.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS: Boletín Oficial, números 1 a 39.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS: «IFAC Handbook, Technical Pronouncements», 1999.
- LEY 19/1988, de 12 de julio de 1988, de Auditoría de Cuentas.
- MUÑOZ LÓPEZ-CARMONA, Rafael: «Situación actual de la Auditoría de Cuentas en España», Libro Blanco de la Auditoría de Cuentas en España, editado por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas, 1997.
- OPINIÓN DEL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL (CES 224/97) sobre el Libro Verde – Función, posición y responsabilidad del auditor legal en la Unión Europea.
- PETIT LAVALL, M^a Victoria: «Régimen Jurídico de la Auditoría de Cuentas Anuales», Ediciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1994.
- REAL DECRETO 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas.
- REAL DECRETO 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

- REGISTRO DE ECONOMISTAS AUDITORES (REA): «Reglamento del Registro de Economistas Auditores, aprobado por el Pleno del Consejo General de Colegios de Economistas de España, el 12 de septiembre de 1990», editado por el Registro de Economistas Auditores.
- RESOLUCIÓN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, de 19 de enero de 1991, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría (BOICAC número 4, de enero de 1991).
- RESOLUCIÓN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, de 16 de marzo de 1993, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre control de calidad (BOICAC número 12, de marzo de 1993).
- RESOLUCIÓN DEL PARLAMENTO EUROPEO (COM(96)338 – C4-0451/96) sobre el Libro Verde - Función, posición y responsabilidad civil del Auditor Legal en la Unión Europea. Traducción al español publicada en el BOICAC número 34, de julio de 1998.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: Sentencia de 23 de diciembre de 1994 (STC 12/93).
- VAN HULLE, Karel: «Ironing out differences in European auditing standards», Accountancy International, julio de 1998.

COMUNICACIONES

EL TRIBUNAL DE CUENTAS ANTE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL DEL ARTÍCULO 177 DEL TRATADO DE LA COMUNIDAD EUROPEA

ALFREDO CAMPOS LACOB
Contador del Tribunal de Cuentas

INDICE: 1. INTRODUCCIÓN. 2. LA CUESTIÓN PREJUDICIAL. 3. LA NOCIÓN DE «ÓRGANO JURISDICCIONAL» EN EL DERECHO COMUNITARIO. 4. LA CUESTIÓN PREJUDICIAL Y EL TRIBUNAL DE CUENTAS. 5. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

La mayor parte de las controversias que se suscitan ante los Tribunales en relación con el Derecho Comunitario, enfrentan a particulares con las administraciones de los Estados miembros o a particulares entre sí. La competencia para conocer de estos litigios corresponde a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros.

La aplicación jurisdiccional del Derecho Comunitario por los órganos judiciales de los Estados miembros podría comportar el riesgo de que dicho Derecho, que obviamente es único para toda la Comunidad, produzca efectos dispares en los Estados debido a la diferente forma de interpretarlo que tengan los distintos jueces y tribunales de los mismos, ya que cada país comunitario tiene una estructura judicial propia y, en general, distinta de los demás.

Para cercenar este peligro el Tratado de la Comunidad Europea, en su artículo 177, regula la figura de la cuestión prejudicial, que permite a cualquier órgano jurisdiccional de los Estados miembros dirigirse al Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (en adelante T.J.C.E.) para que se pronuncie prejudicialmente sobre la validez o interpretación de una norma comunitaria que deba aplicarse en un litigio. Este, en tanto se pronuncia el T.J.C.E., queda en suspenso. Una vez dictada la sentencia por el T.J.C.E., se reanuda el litigio que finaliza mediante sentencia del órgano nacional que debe ser conforme con aquella.

La cuestión prejudicial persigue, por tanto, una doble finalidad: por una parte, ayudar al juez nacional en su tarea de aplicar el Derecho comunitario, y de otra, evitar que

las disposiciones de los Tratados y del Derecho Comunitario derivado se interpreten por los órganos judiciales de los Estados miembros con arreglo a sus normas de Derecho interno y se apliquen de forma heterogénea. A través de la cooperación judicial establecida en el artículo 177 se busca conseguir la aplicación uniforme del Derecho Comunitario en todos los Estados miembros.

No se trata de establecer un proceso contencioso destinado a dirimir una controversia, sino de instaurar un procedimiento, básicamente, de cooperación entre el T.J.C.E. y los órganos jurisdiccionales nacionales, con el fin de garantizar la unidad de interpretación de las disposiciones comunitarias. Permite a dichos órganos solicitar la interpretación de las disposiciones que deban aplicar en los litigios que conozcan.

El T.J.C.E. a través de sus sentencias ha establecido sobre la naturaleza de la cuestión prejudicial que:

- Constituye un instrumento de cooperación entre el Tribunal de Justicia y los jueces nacionales.
- Es un instrumento de cooperación entre el T.J.C.E. y los órganos jurisdiccionales nacionales, a través del cual el primero aporta a los segundos los elementos de interpretación del derecho comunitario que precisan para resolver los litigios de que conocen.
- Se basa en una cooperación que implica un reparto de funciones entre el juez nacional y el juez comunitario, en interés de la buena aplicación uniforme del Derecho comunitario.
- El juez nacional desempeña, en colaboración con el Tribunal de Justicia, una función que se les atribuye en común con el objeto de garantizar el respeto del Derecho en la aplicación y la interpretación del Tratado.
- Los problemas a que pueda dar lugar el ejercicio de la facultad de apreciación del juez nacional y las relaciones que éste mantenga con el T.J.C.E. en el marco del artículo 177 dependen exclusivamente de las normas de Derecho Comunitario.

Asimismo, el T.J.C.E. se ha pronunciado sobre el fin que se persigue con la aplicación de la cuestión prejudicial:

- Asegurar la aplicación uniforme del Derecho comunitario en el conjunto de los Estados miembros.
- Garantizar en todo caso que dicho Derecho tenga los mismos efectos en todos los Estados de la Comunidad.
- Asegurar la correcta aplicación y la interpretación uniforme del Derecho comunitario en el conjunto de los Estados de la Comunidad.

2. LA CUESTIÓN PREJUDICIAL

El artículo 177 del Tratado de la Comunidad Europea (en adelante TCE) establece que; «El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial:

- a) Sobre la interpretación del presente Tratado.
- b) Sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones de la Comunidad y por el Banco Central Europeo.
- c) Sobre la interpretación de los estatutos de los organismos creados por un acto del Consejo, cuando dichos estatutos así lo prevean».

Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al T.J.C.E. que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial a Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al T.J.C.E.

Respecto a los otros dos Tratados constitutivos, en el artículo 150 del Tratado de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (en adelante T.C.E.E.A) está redactado en los mismos términos que el artículo 177 del TCE anteriormente descrito. Por su parte, el artículo 41 del Tratado de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (en adelante C.E.C.A.) contempla la posibilidad de que los órganos jurisdiccionales nacionales de los Estados miembros planteen al T.J.C.E. cuestiones prejudiciales sobre la validez –pero no sobre la interpretación- de los actos integrantes del Derecho Comunitario. No obstante, la Sentencia del T.J.C.E. de 22 de febrero de 1990 (asunto C-221/88) ha admitido que en el ámbito del T.C.E.C.A. se puedan plantear también cuestiones prejudiciales de interpretación. Por lo tanto, los tres Tratados fundacionales regulan la cuestión que nos ocupa en sus efectos de la misma manera.

Como se desprende del tenor del artículo 177, son los órganos jurisdiccionales nacionales de los Estados miembros los que están legitimados para poder plantear la cuestión prejudicial, ya de validez, ya de interpretación, ante el T.J.C.E.

La cuestión prejudicial puede serlo sólo en interpretación respecto de las siguientes material:

- 1) Los Tratados constitutivos de las Comunidades, lo que incluye sus Protocolos y Anexos, así como de algunos actos que los completan, incluidos los Tratados y las Actas de Adhesión de los nuevos Estados miembros.
- 2) El alcance e interpretación de las sentencias del T.J.C.E.
- 3) Las Recomendaciones y los Dictámenes, debido a que dichos actos están excluidos del recurso de anulación.
- 4) Los Principios Generales del Derecho que, por ser comunes a los sistemas jurídicos y al orden constitucional de los Estados miembros, forman parte del Derecho Comunitario.
- 5) Los acuerdos internacionales celebrados por la Comunidad, los acuerdos mixtos y los actos de un órgano creado por un Acuerdo de Asociación o por Acuerdo internacional de otro carácter celebrado por la Comunidad.

La cuestión prejudicial puede serlo tanto en interpretación como en validez respecto de:

- 1) Los Reglamentos.
- 2) Las Directivas.
- 3) Las Decisiones.
- 4) Los actos de las instituciones que tiendan a producir efectos jurídicos frente a terceros.

Por último, no puede formularse la cuestión prejudicial ni en interpretación ni en apreciación de validez respecto de:

- 1) Las Decisiones de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo en cuanto son estrictamente actos de naturaleza intergubernamental y no actos de las instituciones.
- 2) El Derecho nacional ni sobre la compatibilidad de una disposición nacional con el Derecho comunitario.
- 3) Los actos que todavía no hayan sido adoptados por la Comunidad.
- 4) Las interpretaciones o exámenes de validez que no tengan relación alguna con la realidad o el objeto del litigio principal.

El T.J.C.E. estima que carece de competencia para pronunciarse sobre una cuestión prejudicial en los siguientes supuestos:

- 1) Si el procedimiento ante el Juez remitente ha concluido.
- 2) Si la interpretación de Derecho comunitario o examen de la validez de una norma comunitaria que solicite el órgano jurisdiccional nacional no tengan relación alguna con la realidad o el objeto principal.
- 3) Para interpretar el Derecho interno de un Estado miembro.
- 4) Sobre la compatibilidad de una disposición nacional con el Derecho comunitario.
- 5) Para verificar si la resolución por la que se le sometió el asunto fue adoptada de acuerdo con las normas procesales y de organización jurídica del Derecho nacional.

Con este trabajo no se trata de ofrecer un análisis o estudio sistemático de los aspectos formales de la cuestión prejudicial, sino que el objetivo del mismo es centrarse en el concepto de «órgano jurisdiccional nacional» con el fin de determinar si el Tribunal de Cuentas podría estar legitimado para plantear ante el T.J.C.E. la cuestión prejudicial.

3. LA NOCIÓN DE «ÓRGANO JURISDICCIONAL» EN EL DERECHO COMUNITARIO

El concepto de «órgano jurisdiccional» no plantea, en principio, problemas de noción y delimitación en los derechos internos de los Estados miembros. En el caso de España rige el principio de unidad jurisdiccional consagrado en el Título VI Del Poder Judicial, en el artículo 117.3 y 5 de la Constitución Española:

- Artículo 117.3: «El ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes...»
- Artículo 117.5: «El principio de unidad jurisdiccional es la base de la organización y funcionamiento de los Tribunales...»

En consonancia con los anteriores preceptos la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial establece en sus artículos 2 y 3:

- Artículo 2: «El ejercicio de la potestad jurisdiccional juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados en las leyes y en el tratado internacionales».
- Artículo 3: «La jurisdicción es única».

Por tanto, parece evidente que en España, tal y como desarrolla el artículo 26 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, son órganos judiciales:

- Los Juzgados de Paz.
- Los Juzgados de Primera Instancia e Instrucción.
- Los Juzgados de lo Penal.
- Los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo.
- Los Juzgados de lo Social.
- Los Juzgados de Menores.
- Los Juzgados de Vigilancia Penitenciaria.
- Las Audiencias Provinciales.
- Los Tribunales Superiores de Justicia.
- La Audiencia Nacional.
- El Tribunal Supremo.

En cuanto al Tribunal Constitucional, también podría considerarse como órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177. Así lo expresa parte de la doctrina. Se pueden citar a modo de ejemplo supuestos en los que el Tribunal Constitucional estaría obligado a formular cuestión prejudicial:

a) En los recursos de amparo:

- Si un órgano jurisdiccional de última instancia a los efectos del art. 177 TCE no formulará cuestión prejudicial en interpretación estando obligado a hacerlo, por consecuencia de una interpretación incorrecta o arbitraria de la jurisprudencia comunitaria, privando al particular del derecho a la tutela judicial efectiva mediante el acceso al T.J.C.E. en cuanto que juez predeterminado por la ley, podría el Tribunal Constitucional verse obligado a solicitar del T.J.C.E. interpretación del alcance exacto de su jurisprudencia al respecto.

— Si el Tribunal Constitucional considerase que la relevancia constitucional del derecho invocado estuviese subordinada a la existencia de su reconocimiento en el Derecho comunitario.

- b) En los conflictos de competencia entre Estado y Comunidad Autónoma cuando la norma comunitaria fuese determinante para su solución y el Tribunal Constitucional necesitara de una aclaración de su alcance y significado, que correspondería hacer al T.J.C.E., para establecer cual es el título competencial interno.

No obstante, resulta obvio que el sentido que el artículo 177 del TCE da a la noción de «órgano jurisdiccional» hay que buscarlo en el ámbito del Derecho Comunitario con el fin de que no se desvirtúe el propio significado de la cuestión prejudicial como vehículo de garantía de una aplicación lo más uniforme posible del Derecho Comunitario.

Debido a que la noción de «órgano jurisdiccional nacional» es una noción comunitaria, debe ser el propio T.J.C.E. el que en cada caso, al admitir o no la cuestión prejudicial que le plantea una autoridad u organismo de un Estado miembro, determine si son considerados como un «órgano jurisdiccional nacional» en el sentido del artículo 177 del TCE.

El T.J.C.E. a través de sus sentencias ha ido definiendo la noción de «órgano jurisdiccional nacional» en el ámbito del Derecho comunitario. De su jurisprudencia se deriva que no ha de ser necesariamente un órgano jurisdiccional ubicado en el Poder Judicial, sino que basta con que sea un órgano o autoridad que aplique jurisdiccionalmente el Derecho comunitario, siempre que se reúnan en él determinadas características.

La noción de órgano jurisdiccional desde el punto de vista del Derecho comunitario conlleva un carácter orgánico y funcional: orgánico en referencia a la situación estatutaria del órgano, que debe estar investido de una naturaleza y contenido capaz de asegurar su independencia e imparcialidad; y funcional en cuanto debe desarrollar la tarea específica de una autoridad cuando resuelve un conflicto declarando el Derecho e imponiendo su decisión a las partes. Se trata de una noción material, no formal, es decir, es la función más que el carácter del órgano lo que determina su condición de «órgano jurisdiccional nacional». Por tanto, la cuestión prejudicial podrá ser planteada tanto por un órgano jurisdiccional, como por un órgano que se encuentre ejerciendo una función jurisdiccional.

En este sentido resultó clave la Sentencia de 30 de junio de 1966, asunto 61/65 *Vaassen-Göbbels* en contestación a la cuestión prejudicial planteada por un Tribunal Arbitral holandés de la Caja de Mineros, que no se integra en el Poder Judicial de Holanda, y que si fue considerado por el T.J.C.E. como «órgano jurisdiccional nacional». Esta sentencia recoge los criterios que permiten considerar a un órgano jurisdiccional a efectos del artículo 177 del Tratado:

- 1) El origen legal del órgano jurisdiccional.
- 2) Tener carácter permanente.
- 3) Ejercer una jurisdicción obligatoria.
- 4) La existencia de un procedimiento contradictorio análogo al que regula el funcionamiento de los Tribunales de Derecho común.
- 5) La aplicación de normas jurídicas, es decir, juzgar con arreglo a Derecho.

Estos cinco criterios han de interpretarse como puntos de referencia para determinar el grado de jurisdiccionalidad de un órgano de un Estado miembro en aras a reconocerle legitimación activa para plantear la cuestión prejudicial. El T.J.C.E. a través de sentencias posteriores ha reforzado estos criterios e incluso los ha aplicado con flexibilidad reconociendo legitimación activa a órganos que no cumplen dichos criterios en su totalidad: ha admitido cuestiones prejudiciales de organismos nacionales cuyo carácter jurisdiccional era discutible, o supuestos de ausencia de carácter contradictorio.

A modo de ejemplo ilustrativo de lo que el T.J.C.E. considera «órganos jurisdiccionales nacionales» a efectos del artículo 177 del TCE cabe mencionar algunos de sus pronunciamientos:

1. **Arbitros privados:** No considera a un árbitro privado como órgano jurisdiccional por el carácter voluntario de su arbitraje y la ausencia de intervención de poder público tanto en la elección de la vía arbitral como en el desarrollo del procedimiento.

No obstante, un Tribunal de arbitraje profesional, permanente e independiente, cuya composición no queda a la libre decisión de las partes y que dicta una decisión vinculante, debe ser considerado como un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177.

2. **Colegios profesionales:** Son órganos jurisdiccionales cuando ejercen funciones disciplinarias resolviendo en calidad de instancia jurisdiccional.

Son órganos jurisdiccionales si conforme al sistema de un Estado miembro se le confía la aplicación de las disposiciones adoptadas por las instituciones de la Comunidad, actuando bajo una cierta tutela administrativa, y si ese organismo reconoce, en ese marco y con la colaboración de las Administraciones Públicas correspondientes, vías de recurso susceptibles de afectar al ejercicio de los derechos atribuidos por el Derecho comunitario.

Un Colegio de Abogados no constituye una jurisdicción habilitada para presentar cuestiones prejudiciales cuando no se hubiese sometido a él un litigio cuya resolución le competiese legalmente sino una petición dirigida a obtener una declaración respecto de una diferencia existente entre un miembro del Colegio y los órganos jurisdiccionales de otro Estado miembro.

3. **Comisión consultiva:** No es órgano jurisdiccional en cuanto que no es competente para resolver litigios, sino que lo es para evacuar dictámenes en el marco de un procedimiento administrativo.

Por otra parte, el T.J.C.E. ha admitido cuestiones prejudiciales de organismos españoles que no están integrados en el Poder Judicial:

- Cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) al resolver un recurso de alzada interpuesto contra un Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Barcelona de 10 de junio de 1987, en el que éste se había pronunciado por su incompetencia respecto a la posibilidad de plantear la cuestión prejudicial solicitada por el reclamante. El TEAC

al resolver el recurso adujo que, si bien no constituyen órganos jurisdiccionales en sentido estricto, si que cumplen los criterios establecidos por el T.J.C.E. en la Sentencia 61/65 mencionada anteriormente, por lo que pueden considerarse como órgano jurisdiccional a los efectos del artículo 177 TCE y competentes, por tanto, para plantear la cuestión.

- El Tribunal de Defensa de la Competencia: Asunto 67/91. Se aceptó la cuestión prejudicial debido a que, tal y como expresó el Abogado General Jacob en sus conclusiones: «según el auto de remisión, se trata de un órgano cuyas funciones son de carácter jurisdiccional, más que administrativo, y goza de competencia privativa en determinadas materias, añadiendo que, con arreglo a la legislación española, ejerce sus funciones con total independencia y sus miembros son inamovibles, conociendo de los asuntos que le son sometidos siguiendo un procedimiento contradictorio y aplicando el Derecho de la competencia».

Cabe plantearse la duda sobre la condición de «órganos jurisdiccionales» a efectos del artículo 177 de una serie de organismos y autoridades:

- Los Tribunales Económico-Administrativos locales de Ceuta y Melilla.
- Los Tribunales Económico-Administrativos regionales.
- El Ministro de Economía y Hacienda, cuando actúa en el sentido del artículo 8 del R.D. 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas.
- Las Juntas Electorales Provinciales y Central.

En cuanto a los dos primeros, parece lógico que no cabe ninguna duda de su catalogación como «órganos jurisdiccionales nacionales» una vez que el T.J.C.E. ha admitido la cuestión prejudicial mencionada anteriormente interpuesta por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Respecto al resto considero que también deben considerarse «órganos jurisdiccionales nacionales» ya que cumplen en mayor o menor medida los cinco criterios delimitados por la Sentencia de 30 de junio de 1966, asunto 61/65 Vaassen citada con anterioridad.

En cualquier caso, será necesario que un órgano o autoridad plantee cuestión prejudicial para que sea el propio T.J.C.E. el que manifieste su admisión o no, y en caso positivo, conllevará automáticamente la catalogación de «órgano jurisdiccional nacional» a la autoridad u órgano que la plantee.

4. LA CUESTIÓN PREJUDICIAL Y EL TRIBUNAL DE CUENTAS

La pregunta que cabría plantearse es si el Tribunal de Cuentas puede ser considerado como «órgano jurisdiccional» a los efectos del artículo 177 del TCE, y, por tanto, ostentar la legitimación activa para plantear la cuestión prejudicial ante el T.J.C.E.

A mi juicio, y basándome en lo expuesto a lo largo del presente trabajo, no cabe ninguna duda de que la respuesta a esta pregunta es positiva. Efectivamente, el Tribunal de

Cuentas, si bien no forma parte del Poder Judicial, observa en su naturaleza y actuación los cinco criterios pronunciados por el T.J.C.E. a través de la Sentencia de 30 de junio de 1966, asunto 61/65 mencionada anteriormente:

1) El origen legal del órgano jurisdiccional.

La Constitución Española de 27 de diciembre de 1978, en su Título VII «Economía y Hacienda», artículo 136, establece con respecto Tribunal de Cuentas:

- Art. 136.1: El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público.
- Art. 136.4: Una Ley Orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas.

La Ley Orgánica prevista en nuestra Carta Magna se aprobó el 11 de mayo de 1982, Ley 2/1982 del Tribunal de Cuentas.

Posteriormente se aprobó la Ley 7/1998 de 5 de abril de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

2) Tener carácter permanente.

En el artículo 17.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas establece: «La jurisdicción contable es necesaria e improrrogable, exclusiva y plena». Queda fuera de toda duda carácter permanente del Tribunal.

3) Ejercer una jurisdicción obligatoria.

El artículo 136.2 de la Constitución Española establece: «El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción...»

El artículo 3.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial establece que: «La jurisdicción es única y se ejerce por los Juzgados y Tribunales previstos en esta Ley, sin perjuicio de las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Constitución a otros órganos», entre los que se encuentra, según el 136.2 de la Constitución Española mencionado anteriormente, el Tribunal de Cuentas.

El artículo 1.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas repite el artículo 136.1 de la Constitución. El artículo 1.2 establece: «El Tribunal de Cuentas es único en su orden y extiende su jurisdicción por todo el territorio nacional...»

El artículo 2.b) de dicha Ley establece con respecto a las funciones propias del Tribunal: «El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos».

La Sentencia de 18 de abril de 1986 de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas establece: «...La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, materia para cuya regulación, como queda dicho, estaba habilitada por la propia Constitución la Ley Orgánica de referencia queda así separada de la función fis-

calizadora y definida como una auténtica jurisdicción..... concretan el ámbito en que actúa la jurisdicción contable...»

- 4) La existencia de un procedimiento contradictorio análogo al que regula el funcionamiento de los Tribunales de Derecho común.

La Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas en su artículo 1.3 establece como objeto de la misma: «la regulación de los procedimientos mediante los que se lleva a efecto el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que puedan incurrir quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos».

El Título V «De la jurisdicción contable y de sus procedimientos» desarrolla a través de sus capítulos:

- la legitimación, representación, defensa y pretensiones de las partes ante el Tribunal de Cuentas,
- las disposiciones comunes a los procedimientos de la jurisdicción contable,
- el procedimiento del juicio de cuentas, de reintegro por alcance y de los expedientes de cancelación de fianzas,
- los modos de terminación de los procedimientos jurisdiccionales,
- de los recursos contra providencias, autos y sentencias.
- de la ejecución de las sentencias.

- 5) La aplicación de normas jurídicas, es decir, juzgar con arreglo a Derecho.

Tampoco cabe duda alguna en que el Tribunal de Cuentas cuando ejerce la jurisdicción contable que le es propia actúa con arreglo a Derecho.

Una vez sentados las bases para poder afirmar que el Tribunal de Cuentas cumple los criterios instituidos por el T.J.C.E. para que un órgano o autoridad pueda ostenta la condición de «órgano jurisdiccional nacional» a efectos de poder plantear la cuestión prejudicial regulada en el artículo 177 del TCE, cabe determinar sobre que materias relacionadas con las actividades y competencias propias del Tribunal de Cuentas puede versar ésta.

La exigencia jurisdiccional de responsabilidad contable y el control de los fondos comunitarios le corresponde al Tribunal de Cuentas de España, ya que el Tribunal de Cuentas europeo carece de funciones de carácter jurisdiccional. Es necesario, por tanto, arbitrar un procedimiento correcto para la exigencia de responsabilidades contables a los gestores de fondos o caudales comunitarios como consecuencia de una defectuosa o irregular administración, custodia o utilización de los mismos.

En este sentido, conviene citar los siguientes Reglamentos:

- Reglamento 4045/1989, de 21 de diciembre, del Consejo de la Comunidad Europea: «Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar

la realidad y regularidad de las operaciones financiadas por el Fondo de Orientación de Garantía Agraria (FEOGA), para prevenir y perseguir las irregularidades y para recuperar las sumas percibidas como consecuencia de irregularidades y negligencias».

- Reglamento 729/1970, de 21 de abril, del Consejo de la Comunidad Europea: «Los Estados miembros, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas nacionales adoptarán las medidas necesarias para:
 - a) Asegurarse de la realidad y regularidad de las Operaciones financiadas por el Fondo.
 - b) Prevenir y perseguir las irregularidades.
 - c) Recuperar las sumas perdidas como consecuencia de irregularidades y negligencias.

Los Estados miembros informarán a la Comisión acerca de las medidas adoptadas a tal fin, y en particular del estado de los Procedimientos administrativos y judiciales».

Por tanto, las actuaciones del Tribunal de Cuentas de España respecto al control de los fondos y recursos comunitarios pueden clasificarse:

- Fiscalizaciones específicas en relación con la gestión de los fondos comunitarios, referidas principalmente al sometimiento de dicha gestión a la normativa comunitaria y nacional. Estas fiscalizaciones se dirigen principalmente a la gestión del FEOGA-Garantía o de los fondos estructurales en los sectores agrario y pesquero.
- Fiscalizaciones específicas sobre: la gestión de determinadas entidades y organismos, gestión de programas presupuestarios, planes o políticas concretas.
- Control anual sobre el flujo financiero de los fondos y recursos comunitarios en su gestión por la Dirección General del Tesoro del Ministerio de Economía y Hacienda.

Por último, mencionar que el control ejercicio por el Tribunal de Cuentas se extiende tanto a la entidad u órgano que gestiona los fondos comunitarios, como al perceptor de los mismos en caso de subvenciones o ayudas públicas con cargo al presupuesto comunitario.

Como corolario al presente trabajo, volver a insistir en que a mi juicio, el Tribunal de Cuentas ostenta legitimación activa para plantear ante el T.J.C.E. la cuestión prejudicial del artículo 177 TCE, tanto en interpretación como en validez, en aplicación de la jurisdicción contable de la que el Tribunal es titular, en supuestos de litigios relacionados, bien con la gestión de fondos o recursos comunitarios por parte de los gestores de los mismos, bien con la aplicación de las subvenciones o ayudas comunitarias por parte de sus perceptores.

5. BIBLIOGRAFÍA

Documentación del curso «Comunidades Europeas» impartido por el Instituto Nacional de Administración Pública (INAP) coordinado por D. LUIS ORTUZAR ANDECHAGA.

VILLAGÓMEZ CEBRIÁN, MARCO: *La cuestión Prejudicial en el Derecho Comunitario Europeo*.

PELECHAZOZAYA, FRANCISCO: *La Administración Tributaria ante la Cuestión Prejudicial*.

PALACIO GONZALES, JOSÉ: *El Sistema Judicial Comunitario*.

ALABAU I OLIVERAS, MARÍA MERCÉ: *El control externo por los Tribunales de Cuentas de la Europa comunitaria*.

SEMINARIO TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO-TRIBUNAL DE CUENTAS DE ESPAÑA: Madrid, 7/8 de noviembre de 1995.

SEMINARIO TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO-TRIBUNAL DE CUENTAS DE ESPAÑA: *El control de los fondos y recursos comunitarios. Criterios generales y aplicación en España*. Madrid, 29/30 enero de 1997.

PAJARES JIMÉNEZ, J.A., MEDINA GUIJARRO, J.: *Tribunal de Cuentas, documentación comunitaria y legislación estatal y autonómica*.

LOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS DE ARCHIVO, DEPÓSITO Y CUSTODIA DE LAS HISTORIAS CLÍNICAS. UN EJEMPLO DE LA EXTERNALIZACIÓN DE LA GESTIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO

JOSÉ MARÍA GIL MARTÍN

*Contador del Departamento Tercero de la Sección de Fiscalización
del Tribunal de Cuentas*

INDICE: 1. INTRODUCCIÓN. 2. CLASIFICACIÓN DE LAS HISTORIAS CLÍNICAS. 3. DISEÑO DE UNA SOLUCIÓN AL PROBLEMA PLANTEADO. 4. OBJETO DE LOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS DE ARCHIVO, DEPÓSITO Y CUSTODIA DE LAS HISTORIAS CLÍNICAS. 5. VENTAJAS E INCONVENIENTES. 6. CONCLUSIÓN.

1. INTRODUCCIÓN

Debido al continuo y desmesurado crecimiento del número de historias clínicas en los grandes centros sanitarios y a la imposibilidad de crecimiento del espacio destinado a su archivo, desde el año 1990 varios hospitales se vieron forzados a contratar con empresas externas el archivo y gestión de parte de la documentación clínica almacenada. Dicha contratación se ha mantenido hasta la fecha, no habiendo mejorado las circunstancias del espacio de archivo ni siquiera con las obras de ampliación que han realizado varios centros, sino que al contrario, la necesidad de archivo externo ha sido cada vez mayor.

El problema surge al estar los hospitales obligados a guardar, indefinidamente, los historiales médicos. Se plantea, por tanto, un problema de espacio y de gestión. Mantener al día, perfectamente operativo, un archivo de millones de fichas médicas no es tarea fácil. Requiere medios técnicos y personal especializado.

La Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad, impone el acceso restringido a los historiales médicos. La gestión externa de los archivos clínicos se debe limitar a clasificar, ordenar e inventariar envoltorios, ya que dentro de éstos, hay datos sanitarios muy interesantes para laboratorios farmacéuticos y compañías aseguradoras; por lo que el contrato que el Insalud firme con las empresas dedicadas a este fin ha de basarse en la confidencialidad de los datos y en el secreto profesional.

El punto 3 del artículo 10 de la citada Ley dice: «Todos tienen los siguientes derechos con respecto a las distintas administraciones públicas sanitarias: 3. A la confidencialidad de toda la información relacionada con su proceso y con su estancia en instituciones sanitarias públicas y privadas que colaboren con el sistema público.» Añadiendo el artículo 61 del mismo texto legal que: «En cada Área de Salud debe procurarse la máxima integración de la información relativa a cada paciente, por lo que el principio de historia clínico-sanitaria única por cada uno deberá mantenerse, al menos, dentro de los límites de cada institución asistencial. Estará a disposición de los enfermos y de los facultativos que directamente estén implicados en el diagnóstico y el tratamiento del enfermo, así como a efectos de inspección médica o para fines científicos, debiendo quedar plenamente garantizados el derecho del enfermo a su intimidad personal y familiar y el deber de guardar el secreto por quien, en virtud de sus competencias, tenga acceso a la historia clínica. Los poderes públicos adoptarán las medidas precisas para garantizar dichos derechos y deberes.»

Por otro lado, debe destacarse la continua tendencia del Insalud hacia el «*outsourcing*» en aquellos servicios que no contienen un contenido puramente clínico. Efectivamente el Insalud defiende que la sanidad pública debe centrarse en la gestión de los servicios de contenido estrictamente clínico, delegando aquellos que son complementarios de los primeros en agentes externos especializados.

2. CLASIFICACIÓN DE LAS HISTORIAS CLÍNICAS

Desde un punto de vista meramente práctico, podemos distinguir dos formas de clasificar las historias clínicas:

En primer lugar, y desde una perspectiva *operativa*, tenemos:

- A) *Historia clínica normalizada*: la podemos definir como el conjunto de documentos que recogen la información procedente de la práctica médica relativa a un enfermo concreto y que se guardan en un sobre de unas medidas determinadas.
- B) *Registro de urgencias*: abarca la documentación clínica de enfermos atendidos en Urgencias, consistente en una hoja de papel, a la cual se adjuntan informes, analíticas y exploraciones no radiológicas. Dichos registros se agrupan generalmente en archivadores tipo «A-Z».
- C) *Exploración radiológica*: Contiene la documentación clínica que incluye los estudios radiológicos de los enfermos atendidos en urgencias. Dicha documentación se suele archivar en sobres de papel de dimensiones variables en función del tamaño de las placas.

Esta clasificación es importante a la hora de presupuestar el espacio y el coste unitario de las historias clínicas.

En segundo lugar, y desde una perspectiva *funcional*, tenemos:

- Las historias llamadas «*en pasivo*»: es decir, las de aquellas personas que llevan sin acudir al hospital cierto tiempo. Este período se establece según la capacidad

de cada centro y puede oscilar entre seis meses y tres años. La mayoría de las historias pertenecen a los pacientes ya fallecidos, pero también a otros muchos en los que transcurre un tiempo sin acudir al centro sanitario. La llamada «*externalización*» suele contemplar el destierro de las historias que menos se necesitan.

- Las historias llamadas «*activas*», las de aquellos pacientes que acuden con cierta periodicidad al hospital, son las que registran más movimientos y personal adscrito a dicho servicio. Los hospitales deben mantener en sus instalaciones las historias de aquellos enfermos que hacen un uso más frecuente de los servicios hospitalarios.

En esta segunda clasificación distinguimos las historias clínicas que van a ser objeto del contrato, de las que no lo son. Las historias del «día a día» permanecerán siempre en los centros.

3. DISEÑO DE UNA SOLUCIÓN AL PROBLEMA PLANTEADO

Si los Fondos Documentales aumentan constantemente sobre espacios limitados, sólo existen tres soluciones:

- 1.ª) Podemos calcular el crecimiento en un largo período de tiempo y reservar los espacios vacíos y acondicionados a tal fin, pero siempre dentro del archivo central para mantener el carácter centralizado. Este caso condena al desuso un porcentaje de espacio inversamente proporcional al que se va utilizando. Este supuesto solo será factible cuando se disponga de tales espacios.
- 2.ª) Podremos ir creando espacios mediante archivos anexos y periféricos, en áreas sobrantes a la actividad asistencial, con lo que la fragmentación del archivo será paralela al crecimiento, además de tomar el carácter descentralizado con su muy complicada gestión. Por otro lado, será muy costoso instalar en todos estos espacios la infraestructura necesaria y obligatoria de los locales destinados a archivo.
- 3.ª) Podremos adoptar un sistema de archivo externo, con gestión conectada al archivo central y con gran capacidad de absorción documental. Este sistema debe de gozar de las máximas condiciones de seguridad, confidencialidad y eficacia, lo que permite obtener la máxima rentabilidad al facturarse los servicios en proporción a los fondos depositados, sin restar espacios asistenciales al hospital y sin tener que dedicar partidas presupuestarias a espacios que sólo se rentabilizarán a partir del momento en que se ocupen.

4. OBJETO DE LOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS DE ARCHIVO, DEPÓSITO Y CUSTODIA DE LAS HISTORIAS CLÍNICAS

El presente contrato se encuentra regulado en el art. 197.3 de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas, relativo al contrato de servicios. Tiene por objeto los Servicios Documentales de historias clínicas.

Fundamentalmente, se entiende por Servicios Documentales los siguientes:

- 1.º) *Estudio y Proyecto Documental*: Consta de las siguientes fases: Descripción del archivo, definición de criterios de orden y clasificación, análisis de la gestión actual, gráficos del incremento anual y planificación del crecimiento.
- 2.º) *Procesamiento inicial*: Recogida, Manipulación y Transporte. Se entiende por procesamiento inicial de los fondos documentales a todos aquellos trabajos necesarios para efectuar el traslado de los mismos desde su actual ubicación hasta el archivo externo. Las fases de movilización documental serán: preparación de los documentos para su traslado, recogida en su actual ubicación, carga, transporte «intra» y «extra» hospitalario, descarga, y archivado en su lugar definitivo.
- 3.º) *Inventariado*. El adjudicatario deberá efectuar inventario de todas las Unidades de Archivo que compongan la totalidad de los fondos destinados al archivo externo.
- 4.º) *Depósito, Custodia y Medidas de Seguridad*. Mediante este servicio, el adjudicatario se hará responsable de los fondos obligándose a su custodia, conservación y disponibilidad a requerimiento del Centro, así como a guardar la más estricta confidencialidad con respecto a la cantidad, cualidad y procedencia de los mismos.
- 5.º) *Gestión de Archivo Externo y Consultas Documentales*. El adjudicatario generará una base de datos cuya unidad fundamental será un registro que identifique cada unidad de archivo, documento en particular o historia clínica en general. Toda historia clínica generará un registro cuando sea dada de alta en el archivo externo mediante el inventario inicial y cada vez que sea consultada o devuelta.

Como complemento a todo lo anterior, podemos añadir las siguientes notas que nos ayuden a definir mejor este contrato:

- El adjudicatario será responsable de la seguridad, conservación y confidencialidad de los fondos desde el momento de su movilización inicial, tanto dentro como fuera del hospital.
- Será consideración indispensable la no interferencia en la gestión de los respectivos archivos del hospital, para lo cual se efectuarán las manipulaciones y traslados preferentemente en horario de tarde o festivos.
- Los fondos serán procesados en el mismo orden y clasificación en que se encuentren, permitiendo la consulta documental inmediata en todo momento.
- Queda terminantemente prohibido a toda persona no autorizada expresamente por la dirección del hospital el acceso o inspección de los fondos documentales. Es necesario definir quién está autorizado a gestionar el archivo.
- La gestión del archivo no es total porque las historias «activas» permanecen siempre en el hospital.
- Los propios hospitales deben mantener personas encargadas de velar por el uso de la información.

5. VENTAJAS E INCONVENIENTES

A) VENTAJAS

- Se suple la falta de espacio y personal cualificado para gestionar una base documental de gran dimensión. Los archivos deben ser manejados por documentalistas.
- Economía: el metro cuadrado de hospital es mucho más caro que el metro cuadrado en suelo industrial para un archivo. Se produce un ahorro comparativo y un incremento de espacio para fines asistenciales.
- Empleo de instalaciones seguras contra los incendios, las inundaciones y las indiscrecciones. El personal de la empresa adjudicataria debe firmar una cláusula que le obligue a guardar confidencialidad absoluta.
- La empresa hace inventario de lo que recibe y lo clasifica en sus estanterías. Digitaliza los lotes y a veces, unifica historias diferentes de un sólo paciente.
- Disminuye el riesgo de incendio del centro sanitario.
- Es una solución coyuntural que nos permite disponer del tiempo necesario para el diseño de una alternativa estructural.

B) INCONVENIENTES

- El riesgo de que se rompa la confidencialidad que los centros médicos se comprometen a salvaguardar aumenta a medida que se amplía el círculo de quienes tienen acceso a los historiales clínicos, sobre todo si se trata de entidades mercantiles y de personas no sometidas a la deontología médica.
- Hasta la fecha, los pacientes dueños de sus datos personales no han sido informados.
- Posible «cautividad», ante una oferta limitada de contratistas.
- Este sistema carece de capacidad de absorción documental ilimitada, lo que provoca un desplazamiento del problema, a medio plazo, desde el centro hospitalario hasta el adjudicatario.

6. CONCLUSIÓN

La adopción de un sistema de archivo externo, que en principio puede presentar razonables dudas ante planteamientos convencionales, se ha convertido en un corto período de tiempo en una solución *marco* y temporal, que tiende a una generalizada aceptación por aquellos centros hospitalarios, cuyas dimensiones comienzan a quedarse obsoletas. A su vez, las empresas privadas especializadas en documentación y en la custodia de documentos emplean mano de obra altamente cualificada —documentalistas— lo que se traduce en una mejor y ágil gestión de los documentos.

En consonancia con lo dispuesto en la Ley 14/1986, las autoridades sanitarias de las distintas Administraciones Públicas deberán, dentro del ámbito de sus competencias,

adoptar las medidas necesarias tendentes a garantizar la confidencialidad de toda la información contenida en las historias clínicas.

La instauración de un sistema de archivo externo hacía donde derivar las series documentales mas pasivas parece, en principio, la única solución —a medio plazo— al grave problema de falta de espacio padecido en la mayoría de los grandes hospitales. A su vez, los actuales costes del metro cuadrado de cada hospital dedicado a archivo, comparándolo con los costes del servicio externo hace que la rentabilidad —social y económica— del sistema sea una de sus principales ventajas, incrementándose la superficie asistencial del centro.

En todo caso, los centros hospitalarios deben definir y ponderar la totalidad de intereses públicos en juego y valorar no sólo sus necesidades de contratación inmediatas, sino la repercusión que la contratación de un servicio pueda tener sobre otros intereses públicos en juego, como son la tutela, protección y garantía de los datos personales manejados por los hospitales.

Por último, esta externalización de la gestión debe enfocarse desde una perspectiva coyuntural, demandándose en un futuro próximo la adopción de soluciones ofimáticas que permitan establecer una mejor gestión y calidad del servicio, dentro de los parámetros a los que se ve condicionado este servicio.

POLÍTICA DE AMORTIZACIÓN Y SU APLICACIÓN INDEBIDA

FERNANDO LAFUENTE GÓMEZ

Director de Programa. Ministerio de Economía y Hacienda

INDICE: 1. INTRODUCCIÓN. 2. EXPRESIÓN CONCEPTOS DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN. 3. LA POLÍTICA DE LA AMORTIZACIÓN. 4. ELEMENTOS PATRIMONIALES AMORTIZABLES. 5. CONTABILIDAD DE LA AMORTIZACIÓN. 6. MÉTODOS DE AMORTIZACIÓN. 7. INCIDENCIA DESFAVORABLE DE LA POLÍTICA DE AMORTIZACIÓN DE LA EMPRESA. 7.1. Impuestos de Sociedades. 7.2. Los despidos laborales por causas económicas. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

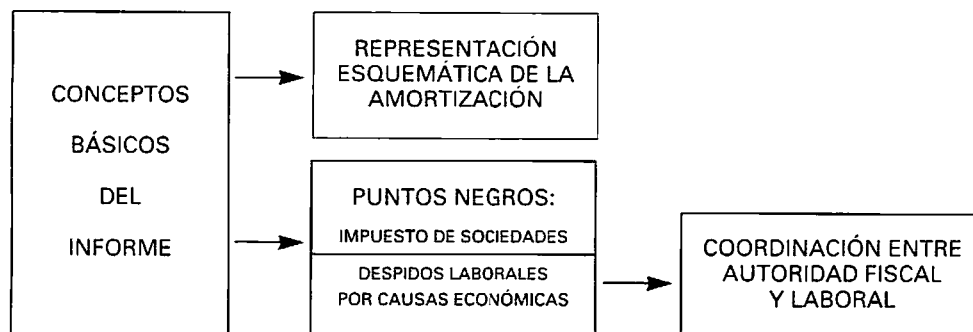
1. INTRODUCCIÓN

El objeto de este informe, además de hacer una exposición de los conceptos más relevantes de la amortización, que he recopilado de los autores reseñados en las «Referencias Bibliográficas» y de mis apuntes particulares, con el fin de llegar al lector a través de una presentación esquematizada (novedad muy particular de la presentación de la amortización) para expresar el concepto de amortización desde un punto de vista de mayor comprensión y representación de los conceptos desarrollados en este informe. Además, pongo de manifiesto dos de los posibles puntos negros que se derivan de la misma, principalmente desde el punto de vista fiscal y laboral. De esta forma se describe la influencia tan importante que en la vida de las empresas tiene, a través del Impuesto de Sociedades, dar unos resultados por debajo de la realidad, motivados por un exceso de amortización como consecuencia de aplicar la dotación sobre una base sobredimensionada, ya que muchas empresas no dan de baja los bienes completamente amortizados, tal y como se establece en los principios generalmente aceptados por el Plan General de Contabilidad (PGC).

Asimismo, el apartado más notable y que quiero resaltar en dicho informe es el «Despido Objetivo por Causas Económicas» y que en el punto 7.2 se desarrolla ampliamente.

Por otra parte, dicho Informe pretende determinar el tratamiento fiscal más adecuado de determinadas operaciones a fin de aportar nuevos enfoques válidos para proceder a una correcta planificación fiscal. El informe facilita en el plano técnico argumentos sólidos para ser esgrimidos en hipotéticos contenciosos y en el aspecto práctico unas indicaciones procedimentales coherentes con el objetivo perseguido de lograr una óptima «senda» fiscal.

En el esquema siguiente se reflejan los tres puntos básicos del contenido de dicho trabajo.



2. EXPRESIÓN CONCEPTOS DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

a) *Concepto de depreciación*

Ciertos elementos del Activo Fijo sufren pérdidas de valor, que es necesario reflejar en la Contabilidad mediante el ajuste interno de la amortización. El conocer las razones potenciales por las que un Activo disminuye su valor, ayuda a comprender la evolución de estas pérdidas de valor.

Las causas de esta depreciación pueden ser legales, tecnológicas o económicas.

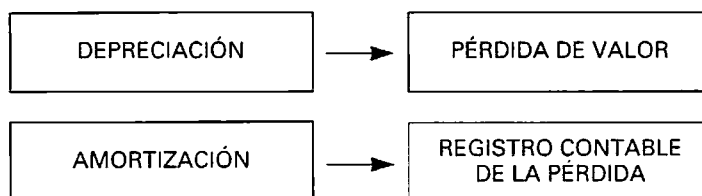
- *Causas legales:* son aquellas que por imperativo legal se limita el tiempo de uso o disfrute de un determinado bien o derecho y que, al finalizar dicho tiempo, el valor residual del elemento es cero.
- *Causas tecnológicas:* todo elemento patrimonial, debido a sus características, sufre una depreciación física por el transcurso del tiempo y depreciación funcional por el uso.
- *Causas económicas:* causas naturales a la evolución del mercado hacen que un determinado elemento patrimonial tenga un período de vida limitado.

b) *Concepto de amortización*

Expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización en el proceso productivo, o también se puede definir como el deterioro o pérdida de valor irreversible y esperado que sufren los inmovilizados materiales e inmateriales.

La depreciación incide directamente sobre los estados contables, por lo que cada vez que se desee obtener unos estados contables que reflejen la situación real de la empresa, es necesario proceder, mediante un ajuste interno, a la revisión del valor de los elementos patrimoniales que se hayan depreciado.

La diferencia entre ambos conceptos queda reflejada en el siguiente esquema.



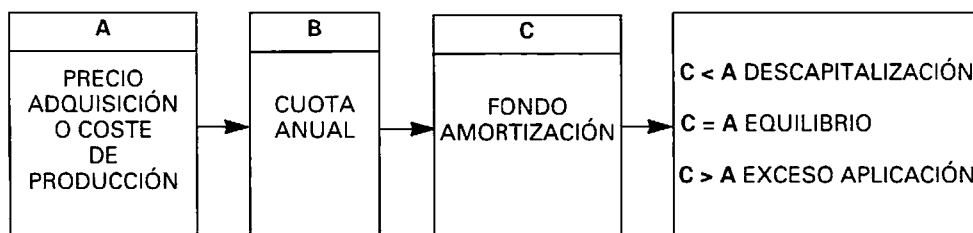
3. LA POLÍTICA DE LA AMORTIZACIÓN

La empresa tiene que poner en práctica una política de amortizaciones de forma que le permita compensar las pérdidas de valor experimentadas por los elementos del inmovilizado por las causas expuestas en el apartado anterior.

La política de amortización tiene por objeto intentar dotar a la empresa de unos fondos, mediante una oportuna cuenta anual, para que cuando tenga que retirar algún elemento de su inmovilizado disponga de recursos financieros que, unidos al valor residual, permita financiar la adquisición de un nuevo elemento patrimonial.

Es decir, que el objeto de la amortización es garantizar que la depreciación de los bienes incluidos en el activo tangible quede correctamente contabilizada a fin de ejercicio y que los fondos acumulados representen la depreciación total del bien desde el momento de su adquisición, sin que se produzca ni un exceso de amortización o un defecto que traiga consigo la descapitalización de la empresa.

En el siguiente gráfico queda reflejado la evolución de la amortización:



De esta forma, la tarea a realizar comprenderá los siguientes pasos:

- Preparación de los estados de dotaciones reales del año.
- Comprobar que las cuotas de amortización aplicadas en el ejercicio se encuentran dentro de los límites establecidos en las tablas vigentes de los coeficientes anuales de amortización (R.D. 537/1997, de 14 de abril).

- Realización de planes de amortización acelerada o especial.
- Comprobar exhaustivamente las cuotas de depreciación establecidas en la empresa, haciendo hincapié en función de las diferencias que existan con las cuotas aplicadas realmente.
- Comprobar la adecuada contabilización de las bajas del inmovilizado durante el ejercicio, en la parte en que deben repercutir en la detracción de los fondos de amortización correspondiente.

Las empresas no llevan a rajatabla esta política, ya que a ellas lo único que les interesa es el beneficio neto, y en raras ocasiones realizan todas las fases del proceso descrito anteriormente, algo parecido a lo que ocurre con el IVA repercutido que en la mayoría de las ocasiones es una mayor facturación.

Así pues, el establecimiento de una política de amortización dependerá de conocer los siguientes puntos: precio de adquisición del inmovilizado, su vida útil; valor residual; base de amortización.

Un punto de partida con el que no estoy de acuerdo, es el de que una política de amortización deba definirse bajo el punto de vista de las *Conveniencias Económico-Financieras de la Empresa*, o desde el punto de vista del dividendo anual a los accionistas, pues la verdadera función de la Contabilidad es la de representar y medir la auténtica realidad económica.

Asimismo, es muy importante en toda política de amortización, que la base de la amortización para el cálculo del gasto esté de acuerdo con los principios de Contabilidad (imagen fiel y prudencia), que en muchas ocasiones aconsejan a las empresas que el gasto fiscal por amortización no tiene por qué coincidir con el gasto contable, como consecuencia de pérdidas acumuladas y que exigen una mejor adecuación de los resultados a la realidad de los hechos económicos.

Conviene recordar aquí, el carácter obligatorio de las amortizaciones; su realización no puede depender de la existencia de un resultado positivo o adverso en el ejercicio, ya que la amortización es un gasto, un elemento más del coste, con reflejo de una disminución cuantitativa y cualitativa del Activo fijo.

4. ELEMENTOS PATRIMONIALES AMORTIZABLES

En este apartado se delimitarán cuáles son los elementos del Activo fijo que se pueden amortizar y cuáles no. Para ello es necesario tener en cuenta una regla básica: se deben amortizar todos los bienes o derechos del Activo fijo que sufren pérdidas de valor o precio de una cosa.

Una pregunta previa es por qué la amortización sólo afecta a los elementos del Activo fijo y no afecta a los del Activo circulante. Los elementos del Activo fijo se caracterizan por permanecer en la empresa más de un año, realizando la función para la cual fueron adquiridos. De esta forma, por su naturaleza, su desgaste se va produciendo a lo largo del tiempo. En cambio, un elemento del Activo circulante no conlleva esta idea de desgaste periódico.



Ahora bien, no todos los elementos del Activo fijo se amortizan. Sólo se aplica la amortización a los que sufren pérdidas de valor por alguna de las causas enumeradas. A continuación, se expone la incidencia de la amortización en cada una de las masas patrimoniales que componen el Activo fijo.

4.1. Inmovilizado material

Los elementos que componen el *inmovilizado material* son los terrenos, las construcciones, la maquinaria, el mobiliario, los equipos para proceso de información y los elementos de transporte.

Todos estos elementos se amortizan, a excepción de *terrenos*. Los terrenos difícilmente pueden depreciarse por su utilización, el progreso técnico o el simple paso del tiempo. En la mayoría de casos, estas circunstancias son causas del efecto contrario, ya que los terrenos suelen incrementar su valor con el paso del tiempo.

4.2. Inmovilizado inmaterial, constituido por las patentes y los derechos de traspaso

Tanto las *patentes* como los *derechos de traspaso* deben ser amortizados. En el caso de las *patentes* su derecho de uso suele ser por un tiempo limitado, al final del cual dicha patente pasa a ser de uso público por lo que su valor patrimonial en ese momento es nulo.

En el caso de los *derechos de traspaso* está claro que si el contrato de arrendamiento es por un período limitado, al final del mismo la inversión realizada carece de valor, ya que el arrendatario ya no posee el derecho de uso, por lo que es lógico que dicho valor sea amortizado a medida que transcurra el período por el cual ha sido arrendado.

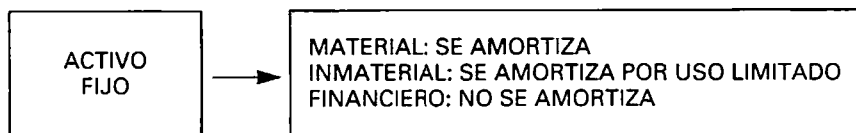
Los principios contables obligan a que los *derechos de traspaso* sean amortizados en un período máximo de diez años, siendo cinco años el plazo más aconsejable para su amortización.

Las *patentes* se amortizan normalmente al tener, por ley, una vida de uso limitada. Sólo en el caso en que su utilización fuera reconocida legalmente por un plazo ilimitado no se deberían amortizar.

4.3. *Inmovilizado financiero*, que está compuesto por acciones y préstamos concedidos

Los elementos que configuran el *inmovilizado financiero* no se amortizan nunca. En todo caso, se puede generar una pérdida o un beneficio cuando se vendan, que se reflejan en el *resultado extraordinario*.

En el esquema siguiente se expone de forma resumida lo expuesto en los apartados anteriores:



5. CONTABILIDAD DE LA AMORTIZACIÓN

Independientemente del sistema utilizado en la determinación de las cuotas de amortización, el reflejo contable ha de practicarse por el método directo en cuanto a las cuentas de abono se refiere, con detalle tendríamos:

5.1. *Cuentas de Cargo:*

En ellas se reflejan las depreciaciones anuales del inmovilizado, para un ejercicio económico dado.

5.2. *Cuentas de Abono*

- a) *Procedimiento directo*: Consiste en reducir directamente el valor en cuenta del activo fijo objeto de amortización, con abono del elemento patrimonial en cuestión (mobiliario, maquinaria, ... etc.).

Inconvenientes: no es posible conocer, a menos que se examinen otros documentos distintos del balance, el valor inicial y el total amortizado del activo.

- b) *Procedimiento indirecto*: Consiste en crear una cuenta compensadora de pasivo, *amortización acumulada* (según PGC), o *fondo de amortización*, que corrija al activo fijo.

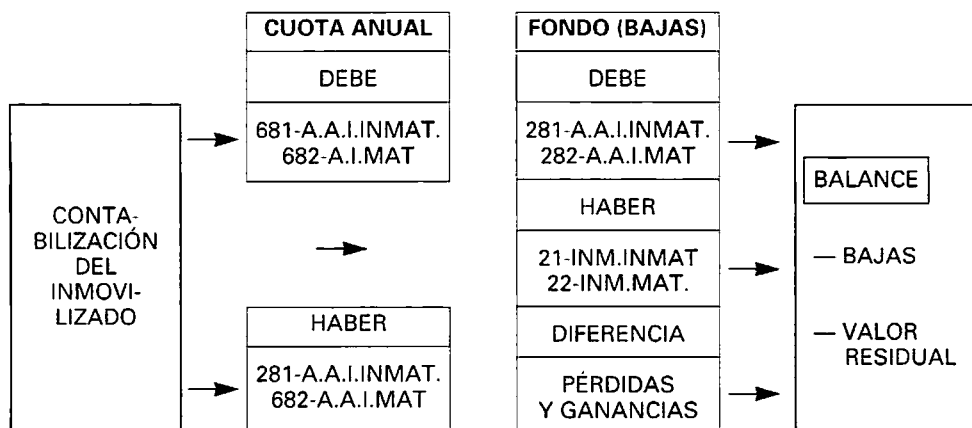
Ventajas: nos permite conocer con sólo el balance, tres datos básicos: valor inicial, total amortizado y valor neto contable o valor contable.

En la página siguiente se refleja la situación contable desde un aspecto esquemático.

6. METODOS DE AMORTIZACIÓN

Además de identificar la vida económica de un activo, hay que elegir un método para determinar el cargo anual por depreciación. Existen muchos métodos utilizables y

CONTABILIDAD ESQUEMÁTICA



cada uno tiene características propias que le hacen más o menos atractivo según el criterio de la gerencia de la empresa.

En general, las características deseables de un método de amortización son:

- Recuperar el capital invertido en un activo.
- Mantener un valor contable próximo al valor real del activo a lo largo de su vida.
- Fácil de aplicación.
- Aprobado por el organismo oficial competente.

Como factores que intervienen en el cálculo de las amortizaciones, están:

6.1. *Base de amortización:* Es la cantidad sobre la que ha de efectuarse el cálculo. En esto pueden seguirse dos direcciones:

- Precio de adquisición o coste de producción
- Valor de reposición.

6.2. *Valor residual:* El valor residual representa el valor técnico de recuperación del elemento patrimonial al final de su vida útil.

6.3. La *vida útil* es el número de años en que se estima que el elemento patrimonial debe ser amortizado.

6.4. El resultado contable no tiene por qué coincidir con el resultado fiscal. Ello se estudiará al tratar los aspectos fiscales de la contabilidad. Los métodos teóricos de amortización más usuales son los siguientes: lineal, funcional y variable.

6.4.1. *Método lineal:* El método de amortización lineal considera que la cuota anual de amortización es constante a lo largo de la vida útil del elemento que se amortiza. La cuota de amortización anual se calcula según la siguiente expresión matemática:

$$Ca = \frac{Vi - Vr}{n} \text{ siendo}$$

Ca = Cuota anual
 Vi = Valor inicial
 Vr = Valor residual
 N = Años de vida útil

6.4.2. *Método funcional:* En este método, las cuotas de amortización anuales se fijan en función del nivel de actividad del elemento.

Para su cálculo, se ha de tener en cuenta otros factores que puedan estar sujetos al bien a lo largo de su vida útil. Con estos datos la fórmula para el cálculo de la cuota de amortización es la siguiente:

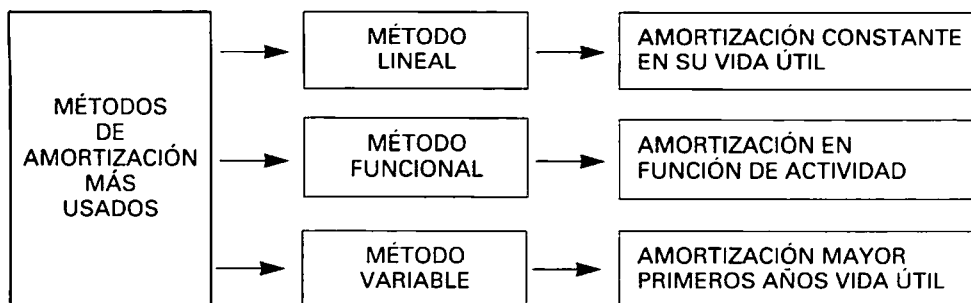
$$Ca = \frac{Vi - Vr}{Vu} \text{ siendo}$$

Ca = Cuota anual
 Vi = Valor inicial
 Vr = Valor residual
 Vu = Total horas/piezas/km de vida útil

6.4.3. *Método variable:* Este método consiste en amortizar cada año una cuota diferente, por considerar que el elemento se deprecia unos años más que otros.

Para determinar la cuota anual de amortización hay que establecer los porcentajes de depreciación a lo largo de toda la vida útil del bien.

REPRESENTACIÓN ESQUEMÁTICA



7. INCIDENCIA DESFAVORABLE DE LA POLITICA DE AMORTIZACIÓN DE LA EMPRESA

A continuación se valoran los efectos negativos que conlleva un exceso de amortización en la vida económico-laboral, cuya posible incidencia desfavorable queda reconocida en los siguientes puntos.

7.1. Impuesto de Sociedades

Como es bien sabido, los elementos que pertenecen al inmovilizado material e inmaterial participan en la actividad económica durante varios ejercicios. La amortización anual de los mismos constituye la expresión contable del gasto por la depreciación efectiva o pérdida de valor experimentado en cada ejercicio.

En general, la dotación anual de la amortización de los elementos del inmovilizado material o inmaterial, representa la periodificación razonable del gasto computable, derivado del precio de adquisición o coste de producción. Dicha dotación se hará en función de la vida útil estimada o período de amortización, esto es, el número de años en el cual se espera que los elementos amortizables van a producir a pleno rendimiento.

De acuerdo con el principio de uniformidad, en cada ejercicio económico se deberá contabilizar la amortización por el importe de la depreciación efectiva calculada para los distintos bienes del inmovilizado material o inmaterial.

La Ley del Impuesto de Sociedades (LIS) establece que serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización de los elementos amortizables, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos del activo fijo.

Hay que tener en cuenta que para determinar la base imponible, se parte del resultado contable y que la amortización es la expresión contable del gasto por la pérdida del valor del bien. De la LIS se desprende que para que el gasto de amortización sea deducible, tiene que estar registrado contablemente. En este sentido la LIS establece con carácter general que no serán deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Mientras que desde la perspectiva contable de la depreciación efectiva no debe vulnerar el principio de prudencia, desde la perspectiva fiscal debe cumplir con los criterios de independencia de ejercicios y de no diferimiento del Impuesto de Sociedades (IS).

Para evitar dicha indeterminación, la LIS establece la forma de concretar la efectividad de la depreciación o pérdida de valor, delimitando la dotación fiscalmente deducible y, con ello, la prueba de la efectividad.

El último método de amortización que recoge la LIS y su reglamento es la de trasladar la prueba de la depreciación efectiva *ex-post* a las empresas. El sujeto pasivo debe justificar la depreciación sufrida por un elemento del inmovilizado material o inmaterial, cualquiera que sea la misma, como única condición para que la amortización sea deducible en el IS. Pero probar la depreciación efectiva que un elemento experimenta durante un período de tiempo es realmente difícil en la mayoría de las ocasiones. No es sufi-

ciente su contabilización sino que es necesaria una prueba fehaciente de la realidad del gasto contabilizado y esto, como indicamos, no es siempre posible si tenemos en cuenta el número de variables que intervienen en la depreciación. Y, su estimación, siempre podrá plantear incertidumbre acerca de la razonabilidad del gasto, teniendo en cuenta el carácter subjetivo.

Anteriormente se han definido algunos criterios legales a la que está sujeta la amortización. a continuación se expone como se sirven muchas empresas de la amortización para sobredimensionar los gastos de explotación, con el único fin de desvirtuar a la baja los beneficios y de esta forma lograr dos objetivos, el primero disminuir la cuota a ingresar del Impuesto de Sociedades, y como consecuencia de ello, hacer un ingreso menor o ninguno (Pérdidas) en el Tesoro; y el segundo dar una apariencia falsa ante el Magistrado Laboral, para con las pérdidas o menores beneficios convencerle de que la marcha de la empresa obliga a efectuar una reducción de la plantilla para poder salvar el bache (ficticio) y rebajar asimismo la indemnización económica, y por tanto, conseguir un ahorro de tesorería. No obstante, este segundo objetivo se expone con más detalle en el apartado siguiente.

7.2. Los despidos laborales por causas económicas

Los despidos laborales por causas económicas pueden verse afectados como consecuencia de un exceso de amortización, por el mero hecho de que una gestión inadecuada de la dirección de las empresas, unas veces por negligencia otras con una intencionalidad determinada puede conducir a muchos trabajadores a un desempleo injusto e innecesario. Pero ni la justicia laboral, ni la fiscal, han tomado medidas severas para investigar a las empresas, ya que las inspecciones fiscales a través del Impuesto de Sociedades no son suficiente para erradicar esta anomalía.

La amortización influye directamente en la determinación de los costes en el proceso productivo de las empresas, considerándose como un factor más a la hora de reducir los beneficios o aumentar las pérdidas del ejercicio. Por tanto, una política excesiva de amortización llevaría a que la empresa desvirtuase los resultados con el fin de justificar ante las autoridades laborales una posible remodelación de plantilla por causas económicas. Unas pérdidas elevadas por regla general predispone a la autoridad laboral a fallar a favor de la empresa, a pesar de que la figura del perito haga una exposición exhaustiva de los hechos, refrendada por un informe con todos los detalles legales basados en el examen de las siguientes pruebas documentales (documentación económico-fiscal) aportadas por la sociedad, que suelen ser las siguientes:

Documentación económico-fiscal de los tres últimos años

Hay que tener en cuenta que esta documentación aportada, tiene el carácter de provisional y que no será definitiva hasta tanto la inspección levante el acta de aprobación de sus hechos. Pero, sin embargo, en los despidos objetivos por causas económicas, tanto la empresa, como las autoridades laborales dan el carácter de definitivo a unos do-

cumentos que, aunque se utilizan como probatorios, no dejan de ser provisionales hasta que le sea practicada a la empresa la inspección pertinente o transcurra el período de prescripción.

- Impuesto de Sociedades.
- Valor Añadido (liquidaciones trimestrales y resumen anual).
- Impuesto Rendimiento Personas Físicas (liquidaciones trimestrales y resumen anual).
- Declaración de terceros (modelo 347).
- Cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil.

Documentación laboral

Además de la documentación fiscal se piden otros documentos laborales con el fin de afianzar la vida laboral del trabajador en la empresa demandada.

- Contrato de trabajadores establecidos con la empresa.
- Partes de altas y bajas de la Seguridad Social.
- Liquidación de Seguros Sociales del último año.
- Recibos de salarios del último año.
- Libro de matrícula.

De lo que se trata es de acreditar la relación laboral del trabajador con la empresa, así como el salario que el mismo tenía en la empresa. Normalmente se solicita la información laboral del último año y los tres últimos para la documentación económico-fiscal, con el fin de no llenar la Sala de documentación innecesaria. Hay casos puntuales en los que es necesario solicitar toda la documentación de la vida laboral del trabajador, ya sea reclamando una antigüedad que no reconoce la empresa y haya que demostrarla, o bien unos derechos adquiridos con el transcurso del tiempo.

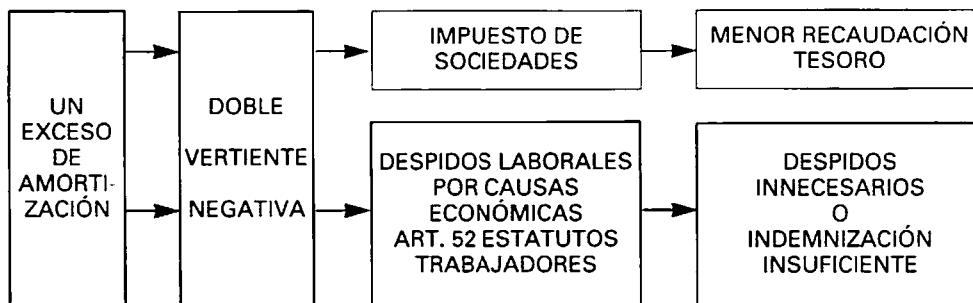
Mencionar también aquí que no existe una coordinación entre la justicia laboral y la justicia fiscal a la hora de determinar la existencia de una anomalía contable. Los magistrados laborales se limitan a contemplar las pérdidas de una empresa, sin profundizar en el tema, quizás sea por desconocimiento técnico de este artificio fiscal que muchas empresas lo aplican, puesto que el gasto de amortización no es un gasto que necesita justificación alguna (facturas, recibos, etc.) y con la simple aplicación de los porcentajes según las tablas de coeficientes anuales de amortización, aprobada por el Ministerio de Hacienda (R.D. 537/1997, de 14 de abril, como anexo del Reglamento del Impuesto de Sociedades), no es suficiente para su evaluación correcta.

Pero la mala interpretación no está en los coeficientes aplicados, sino en la Base de Amortización que en muchas ocasiones no se encuentra disminuida en las bajas por haber cumplido los elementos del inmovilizado su vida útil y, en otras ocasiones, por aplicar los coeficientes máximos de amortización en un momento deficitario de los resultados de la empresa, que únicamente hacen elevar las pérdidas y no tiene en cuenta en absoluto el principio de prudencia que establece el Plan General de Contabilidad.

Por tanto, lo lógico sería que cuando se detectaran errores contables en la documentación facilitada por la empresa, como consecuencia de una aplicación excesiva de amortización u otra causa no analizadas en este informe, la empresa automáticamente podría ser denunciada por la parte actora ante las autoridades fiscales y en ese momento solicitar al Magistrado la suspensión del juicio hasta que sean subsanados los errores detectados.

A continuación se hace un resumen gráfico de dichas incidencias.

EVOLUCIÓN ESQUEMÁTICA DE INCIDENCIAS



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- EMILIO ALBI IBÁÑEZ y J. L. GARCÍA ARIZNAVARRETE: *Sistema Fiscal español*.
ÁLVAREZ LÓPEZ: *Contabilidad general*.
— *Contabilidad. El ciclo contable*: Unidad didáctica 9.
ANTHONY: *La contabilidad en la administración de empresas*.
JOSÉ M.º FERNÁNDEZ PIRLA: *Tesorería económica de la contabilidad*.
JAIME LORING: *La gestión financiera*.
J. BUIREU GUARRO: *Manual de contabilidad general*.
— *Administración, contabilidad, organización*.
— *Apuntes Centro Europeo de Formaciones de Directores*.

EUROPEAN IMPLEMENTING GUIDELINES FOR THE INTOSAI AUDITING STANDARDS

DIRK PAUWELS
Tribunal de Cuentas Europeo

INDICE: 1. BACKGROUND TO THE WORK OF THE *AD HOC* WORKING PARTY. 2. A COMMON METHODOLOGICAL BASE. 3. EUROPEAN DIMENSION. 4. A WIDER ROLE FOR THE GUIDELINES?

During their meeting in Luxembourg in October 1998, the Contact Committee of Presidents of the Supreme Audit Institutions of the European Union have adopted the final document produced by a Working Party set up by the same Committee and which comprises 15 European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards. In his capacity as doyen of the Contact Committee of the Heads of the Supreme Audit Institutions of the European Union, Mr G. Carbone, President of the Italian *Corte dei Conti*, received, on 8 May 1998, the first copy of the guidelines which had been finalised by the Working Party during its final meeting in Rome held the same day. Mr Carbone particularly welcomed the completion of the work by the Working Party, which brought together representatives of several European SAIs, because the *Corte dei Conti* intends to use the European Guidelines as a central element in revising and modernising its audit approach. Given the Italian States' long tradition of taking an essentially jurisdictional approach to audit matters, modernisation has been a significant theme of Mr Carbone's Presidency of the *Corte dei Conti* and, in the future, increasingly greater emphasis will be placed on performance audits.

1. BACKGROUND TO THE WORK OF THE *AD HOC* WORKING PARTY

The *ad hoc* Working Party on auditing standards was set up by the Contact Committee of the Heads of the SAIs of the EU at a meeting held on 24 and 25 September 1991 in Madrid. The Party initially comprised representatives of the Danish, Spanish,

Italian and Dutch SAIs. The UK and Swedish SAIs joined in 1994 and 1996 respectively. The *ad hoc* Working Party was chaired by the European Court of Auditors (ECA).

The *ad hoc* Working Party's work focused on methodological aspects relating to the performance of audits of activities in which the SAIs of the EU countries concerned have a joint or common interest. The INTOSAI Auditing Standards provide a common methodological thread which runs through the rich diversity of public audit traditions in the EU Member States, and the *ad hoc* Working Party sought to build upon this common thread by drawing up a series of 15 guidelines. These describe how the INTOSAI Auditing Standards may be applied in the context of auditing EU activities. The Working Party sought to develop guidelines in all major areas of the audit process. Thus, for example, the INTOSAI standard on Evidence was developed by introducing four guidelines entitled Audit evidence and approach, Audit sampling, Using the work of other auditors and experts and Other information in documents containing audited financial statements. Furthermore, when developing its guidelines, the Working Party also took account of the International Federation of Accountants (IFAC) International Standards on Auditing.

Whilst the Working Party's initial task was to provide a common methodology for joint or coordinated audits carried out by EU SAIs, it was pleased to note that its draft guidelines had also proved useful to some of the SAIs, particularly when they carried out fundamental reviews of their audit methods. e.g. in response to new national legislation. Further mention is made below of the potential uses to which the guidelines might be put.

The full set of 15 European Implementing Guidelines and their relation to the INTOSAI Auditing Standards are shown in the diagram at the end of this article. They are broken down into five groups:

- Group 1: three guidelines concerning the preparation of audits;
- Group 2: six guidelines concerning the obtaining of audit evidence;
- Group 3: two guidelines concerning the completion of audits;
- Group 4: one guideline concerning performance audits. and
- Group 5: three guidelines dealing with other matters.

During the course of its work the *ad hoc* Working Party received comments and support from the Heads and liaison officers of the EU SAIs and from auditing staff within many of these organisations (particularly the staff of the SAIs represented within the Working Party itself).

The guidelines were originally drawn up in English, the Working Party's working language, but have since been translated into all the official EU languages and into a number of Central and Eastern European languages. The various language versions may be consulted on the Court's Web site (<http://www.eca.eu.int>).

2. A COMMON METHODOLOGICAL BASE

Whilst the guidelines are more detailed than the INTOSAI Auditing Standards, they still do not constitute detailed working procedures for individual auditors, as the *ad*

hoc Working Party considers that each SAI must decide the details of its own procedures in the light of national circumstances, traditions and legislation. The guidelines do, however, represent a common base that can be referred to and adopted by all the EU SAIs, if they so wish, within the context of their respective auditing methods and during audits of EU activities, whether undertaken independently at national level, or jointly or in co-ordination with other SAIs at international level.

Some of the EU Member States' SAIs have adopted audit approaches that are based more closely or more explicitly on national auditing standards than on the INTOSAI Standards. These national auditing standards are, in turn, often closely related to the International Standards on Auditing issued by the International Federation of Accountants (IFAC). During the course of its work, the *ad hoc* Working Party took note of a comparative study of the INTOSAI and IFAC standards carried out by the ECA. The comparison revealed that, whilst the two sets of standards differ in terms of their levels of detail and their terminology, their differences have no material impact on the underlying audit methodologies. The *ad hoc* Working Party thus takes the view that the European Implementing Guidelines can be used by all EU SAIs.

3. EUROPEAN DIMENSION

When preparing the guidelines, the *ad hoc* Working Party sought in particular to develop a European dimension. On occasions, when a particular European aspect might affect the way in which an individual auditor carries out his or her work, it is actually mentioned in the guideline. For example, the guideline on Irregularities contains a summary of relevant EU legislation.

The Working Party is of the opinion, however, that the guidelines principal European dimension lies in the fact that they set out a common technical base that all EU SAIs can adopt, if they so wish, within the framework of their respective auditing methods. In other words, the *ad hoc* Working Party considers that the most significant European dimension stems from the general acceptability of the guidelines to each of the seven SAIs that took part in its work and the fact that, as a whole, they broadly represent the main features of all the public auditing traditions and organisational structures that exist within the European Union.

4. A WIDER ROLE FOR THE GUIDELINES?

The basic work of drafting the 15 guidelines was spread over seven years, a further year being needed to make final editorial changes and prepare for publication of the complete set. Europe (and the rest of the world) did not stand still during that time: many developments took place that will affect public sector auditing and the environment in which it is carried out within the European Union. Perhaps the most significant of those developments are the steps that have been taken towards enlarging the EU and, in particular, the preparations for membership in the Central and Eastern European

countries and the CIS. The *ad hoc* Working Party was pleased to learn that its guidelines, when still in draft form, had been forwarded to the SAIs of these countries, and it was very satisfied at receiving positive feedback from some of these bodies. The Working Party believes that the guidelines could play a very useful additional role —unforeseen in 1991 when it started its task— in helping the SAIs of these countries prepare for membership of the EU. It hopes that its work will contribute considerably in this area.

In this context, since the SAIs of Central and Eastern Europe Countries (CEEC) are in a process of adapting their audit methods to those practised in the EU, their Presidents have decided to use the guidelines as a basis for the further development of the audit methodology. Accordingly, a regional technical seminar was organised in Hungary during which the guidelines have been presented, discussed and tested in on the basis of concrete examples. The objective of the seminar was to familiarise the CEEC SAIs with the guidelines and to provide a detailed explanation on each of them. Eleven CEEC SAIs attended the seminar as well as the SAIs of Denmark, Italy, Netherlands, and the European Court of Auditors. Some of them are now using the guidelines for further in-house training and for the preparation of audit manuals and technical guides which are adapted to the local circumstances.

Certain guidelines have been used outside Europe, in particular as a tool for training auditors, in at least one South American country. It is just possible, therefore, that the guidelines will play a greater role than that originally envisaged for them.

Copies of the European Implementing Guidelines for INTOSAI Auditing Standards can be obtained on one of the following addresses:

European Court of Auditors

External Relations

12, Rue Alcide de Gasperi

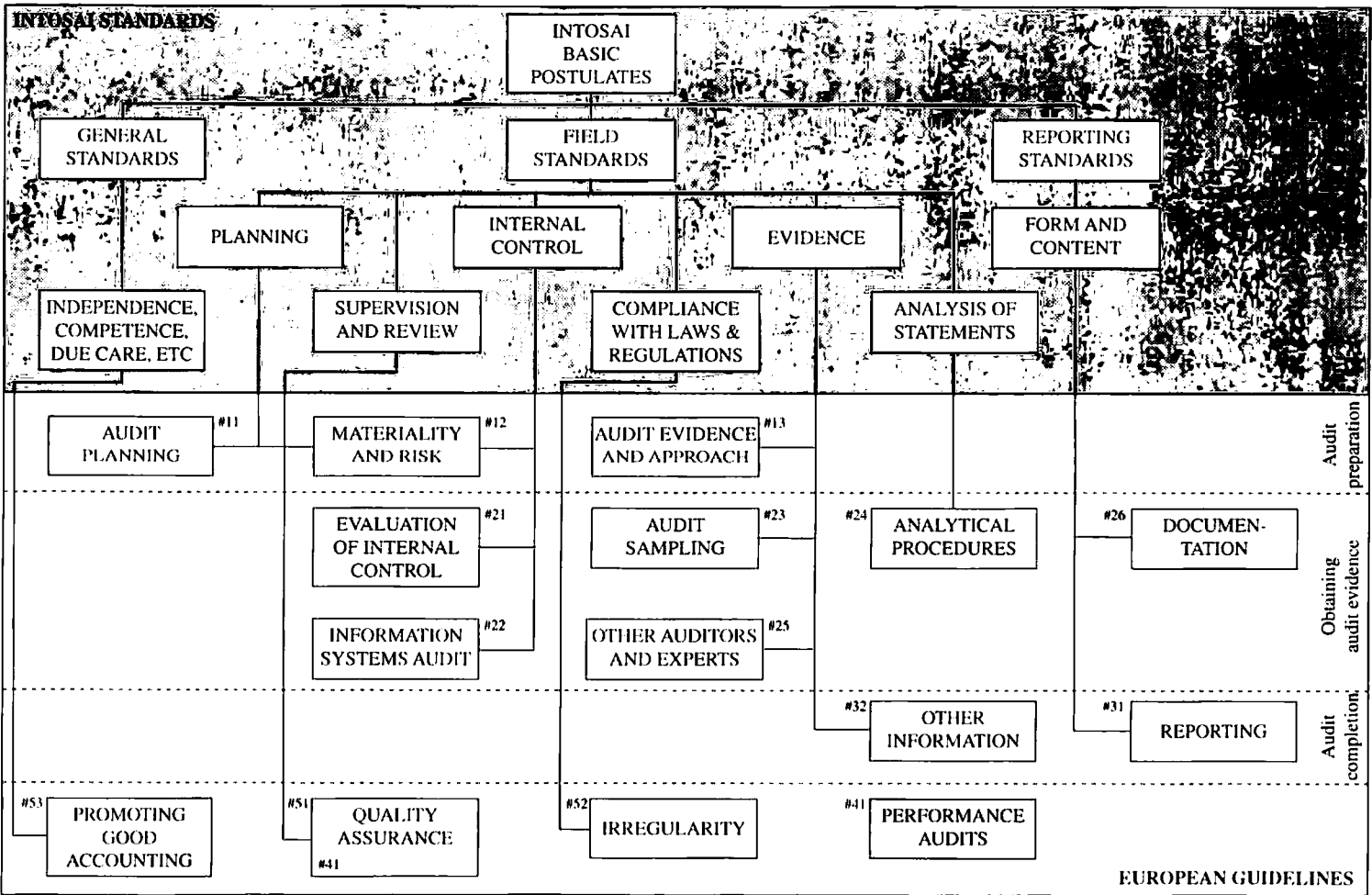
L-1615 Luxembourg

Internet : http://www.eca.eu.int/EN/INTOSAI/european_implementing_guidelines.htm

E-mail: euraud@eca.eu.int

Fax: 00-352-4398.46.430

Tel.: 00-352.4398.45.410



LA CRISIS DE LA CONCEPCIÓN TRADICIONAL DEL PRESUPUESTO

ÁNGEL PRADEL ALFARO

*Subdirector Jefe de la Oficina Presupuestaria
del Tribunal de Cuentas*

INDICE: 1. ENFOQUE CONCEPTUAL DEL PRESUPUESTO. 1.1. El Derecho de los Gastos Públicos. 2. EVOLUCIÓN DE LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS. 2.1. La Escuela Económica Clásica. 2.2. Control Presupuestario. 2.3. Ámbito del Sector Público. 3. EL SISTEMA DE INFORMACIÓN PRESUPUESTARIO. 3.1. Análisis permanente. 4. EL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS. 4.1. La Técnica incrementalista. 4.2. El Presupuesto por tareas. 4.3. El Presupuesto base cero. 4.4. Presupuestación por programas. 5. EL PRESUPUESTO DE LA SEGURIDAD SOCIAL. 6. EL PRESUPUESTO DE LA UNIÓN EUROPEA.

1. ENFOQUE CONCEPTUAL DEL PRESUPUESTO

Si se realiza un seguimiento histórico de la evolución del presupuesto, se advierte cómo ha ido amoldándose a los diversos aspectos de la actividad financiera de los entes públicos. Desde la autorización para realizar gastos extraordinarios a favor de las asambleas medievales, la trayectoria de aquella evolución pasa por el enriquecimiento de la institución presupuestaria a la que el constitucionalismo añadió el contenido político de los aspectos económicos y jurídicos. El presupuesto comienza a considerarse como instrumento de control del legislativo sobre el ejecutivo apreciándose una doble consideración: de autorización para los gastos, y de previsión en el lado de los ingresos. Recientemente el presupuesto se ha convertido en un instrumento de política económica, lo que ha supuesto un aumento competencial del Ejecutivo sobre el presupuesto.

El presupuesto se ha visto instalado en una trayectoria realmente compleja. De un lado existen determinados entes sometidos al Derecho Público cuyo presupuesto tiene carácter vinculante respecto a las obligaciones que puedan contraer. Estaríamos tratando de un «presupuesto administrativo». De otra parte están los entes enmarcados en la normativa del Derecho Privado, cuyo presupuesto constituye una mera estimación tan-

to de gastos como de ingresos, careciendo, en consecuencia, de efecto vinculante. En este caso, nos encontraríamos ante un «presupuesto de explotación».

Muy recientemente, la concepción tradicional del Presupuesto, en su línea evolutiva, se ha visto superada por nuevas acepciones. Así la Ley 6/1997 de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración del Estado (LOFAGE) ha racionalizado lo que se venía conociendo como «Administración Institucional del Estado» en la que se incluye bajo la rúbrica de Organismos Públicos, solamente los Organismos Autónomos y las Entidades Públicas Empresariales, lo que supuso la expresa derogación de los artículos 4, 6.1b) y 6.5 de la Ley General Presupuestaria, y una alteración de los subsectores que venían integrando los llamados Presupuestos Generales del Estado.

1.1. El Derecho de los Gastos Públicos

El Derecho Presupuestario, que constituye una parte importante del Derecho Financiero, se ha centrado en un tratamiento jurídico de los gastos desde la vertiente de los procedimientos y formulación de las decisiones de gasto público. Pero se oyen ya autorizados comentarios sobre la posible aparición de un «Derecho de los Gastos Públicos» que entroncaría con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Constitución, que establece:

«El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficacia y economía».

Ese Derecho de Gastos Públicos puede atender a determinados aspectos que conforman la naturaleza del gasto público, y que podrían desgajarse de la propia institución presupuestaria como los instrumentos que permiten la contabilización del gasto.

2. EVOLUCIÓN DE LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS

2.1. La Escuela Económica Clásica

La elaboración de una serie de principios presupuestarios como pilares en los que habrían de sustentarse cuestiones de tanto calado como el contenido de un presupuesto, su elaboración formal o las normas de disciplina político-administrativa a que ha de someterse, fue tratada tempranamente por la escuela económica clásica, que alumbró los llamados «principios presupuestarios clásicos».

Los aludidos principios admiten una clasificación en tres grupos:

- Principios presupuestarios de carácter político.
- Principios presupuestarios de carácter económico.
- Principios presupuestarios de carácter contable.

El conjunto de estos principios a la luz de la tendencia presupuestaria actual, si bien se ha mantenido en los diversos tratamientos otorgados a la problemática presupuestaria, han perdido en muchos casos la importancia que se le concedió por la ya mencio-

nada escuela económica clásica. Esta cesión de vigor y aplicación se aprecia claramente, entre otros, en el «principio de competencia».

En España son las Cortes de Cádiz de 1812 las que asignan al Parlamento uno de los cometidos más importantes del Derecho Presupuestario: la potestad de determinar los gastos de la Administración Pública y la de fijar los ingresos igualmente públicos.

Más recientemente la vigente Constitución de 1978, determina en su artículo 134.1:

«Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación».

Pero ésto no supone que la representación popular sea la única institución dotada de competencias en materia presupuestaria, si bien aquella ostente la supremacía entre todas las instituciones que conforman el Estado para decidir anualmente sobre el presupuesto. Asistimos a cesiones en este campo que pudieran hacer tambalearse a este principio de competencia.

El profesor Abad Fernández de la Universidad de Oviedo, se plantea la consideración de si la función presupuestaria atribuida a las Cortes Generales es distinta de la legislativa, como se desprende de lo dispuesto en el artículo 66.2 de la Constitución, cuando indica:

«Las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus Presupuestos, controlan la acción del gobierno y tienen las demás competencias que les atribuye la Constitución».

Pero el Presupuesto tiene la consideración plena de Ley si bien con ciertas peculiaridades; más aún, disfruta de reserva absoluta de Ley, por lo que en este campo no cabría el decreto-ley, ni siquiera el decreto legislativo.

2.2. Control presupuestario

Una cuestión no desligada de lo anteriormente expuesto hace referencia al control del Presupuesto atribuido a las Cortes y ejercido, por delegación, por el Tribunal de Cuentas según dispone el artículo 136 de la Carta Magna. Pero no se requiere —en separación de la tradición histórica— que la Cuenta General del Estado, como reflejo y compendio del Presupuesto, sea aprobada mediante Ley por las Cortes Generales.

Por otra parte, las Cortes no tienen hoy el papel fundamental de limitar los gastos del Estado —como cargas a soportar por los ciudadanos— sino que se aprecia la tendencia parlamentaria a ampliar su montante, en base a que el gasto público se considera positivo, incluso por los propios contribuyentes, en muchos supuestos.

La tendencia actual mueve a los textos constitucionales a establecer mecanismos con la finalidad de que el Ejecutivo pueda imitar la iniciativa de gastos de los Parlamentos, en lo que se considera técnicamente como una inversión del proceso histórico que originó la institución presupuestaria. Es decir, cualquier aumento de gasto o disminución de ingresos que pretendiera introducir el Poder Legislativo en los Presupuestos, habría

de ser admitido por el Gobierno. Por ello, no parece arriesgado afirmar que el principio presupuestario de competencia, si bien se mantiene, ha quedado suavizado, habida cuenta que mediante autorizaciones concedidas al Ejecutivo éste puede modificar el Presupuesto aprobado por las Cortes Generales, siempre que se den determinadas condiciones técnicas o económicas que previamente son establecidas por las propias Cortes Generales al aprobar el Presupuesto.

En cuanto al «principio de universalidad» es bien sabido que los presupuestos han de reflejar la totalidad tanto de ingresos como de gastos públicos. Este principio queda recogido en el artículo 134.2 de la Constitución, que determina:

«Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del Sector Públicos Estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado».

2.3. Ámbito del sector público

La evolución del Sector Público Estatal —que ha sustituido a la expresión «Estado»— se aprecia claramente al considerar la distinta formulación que en el mismo recoge el artículo 139 de la Ley General Presupuestaria que incluye en el Sector Público:

- Las Administraciones públicas (con Seguridad Social)
- Las Instituciones financieras públicas.
- Las empresas públicas.

La Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, en su artículo 4 indica que el sector público lo constituyen:

- La Administración del Estado
- Las Comunidades Autónomas
- Las Corporaciones Locales
- Las Entidades gestoras de la Seguridad Social
- Los Organismos Autónomos
- Las Sociedades Estatales y demás empresas públicas.

El «principio de unidad» no puede referirse a un solo documento presupuestario correspondiente al Estado, habida cuenta que han surgido otros agentes públicos de carácter autónomo que realizan su actividad financiera a través de un presupuesto. El principio se refiere a los Presupuestos Generales del Estado en los que se recoge la actividad de todo el Sector Público Estatal.

Dentro de los principios económicos, habría que citar el de «nivelación presupuestaria», aspecto éste que, en muchos casos, queda incumplido en la fase de liquidación del Presupuesto.

Los principios contables de «unidad de caja», «presupuesto bruto», «especificación» y «temporalidad» mantienen actualmente su plena vigencia.

3. EL SISTEMA DE INFORMACIÓN PRESUPUESTARIA

El conjunto de procedimientos, de marcada índole informática, implantados en la Administración Financiera del Estado, a partir del año 1986, se conoce bajo la denominación del Sistema de Información Presupuestario, que está integrado en SICOP (Sistema de Información Contable y Presupuestaria), hoy SIC 2.

El procedimiento es novedoso y por ende rompe con los moldes de la concepción tradicional de la institución presupuestaria, en cuanto que los métodos de análisis y elaboración del presupuesto han evolucionado hacia una concepción de «Presupuesto permanente», evolución que se entronca con la aportación de las tecnologías de la información.

Uno de los objetivos cubiertos por este sistema es la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, de acuerdo con la técnica de programas que permite que el documento presupuestario pueda ser analizado, discutido, elaborado y presentado en términos de programas, representado la línea básica para realizar un adecuado seguimiento por objetivos.

3.1. Análisis permanente

La situación presupuestaria actual se caracteriza por una organización, estructura y técnica total y esencialmente consolidadas, que han permitido abandonar la concepción del Presupuesto como análisis discreto y localizado en períodos anuales a favor de un diseño del mismo como análisis permanente. Ello ha sido posible a través de una estructura del ciclo que comprende cuatro fases diferenciadas:

- a) Fase de elaboración del Presupuesto plurianual
- b) Fase de elaboración del Presupuesto del ejercicio siguiente
- c) Fase de personalización del Presupuesto
- d) Fase de seguimiento presupuestario y ajuste del Presupuesto plurianual.

La innovación ha supuesto la consideración de tres áreas de actuación:

- El Centro Gestor del Gasto
- La Dirección General del Presupuestos
- Las Oficinas Presupuestarias

4. EL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS

4.1. La Técnica incrementalista

El procedimiento tradicional por excelencia de elaboración de los presupuestos estatales es la que el profesor WILDSVASKY dio en llamar «incrementalista».

Es una técnica simple que estima cada año los gastos en base a los aprobados en el ejercicio anterior. Ello supone que solamente se sometan a discusión los incrementos de gasto respecto al del año anterior.

Se trata, en definitiva, de un sistema de presupuestación que permite controlar solamente la legalidad del gasto, pero no accede al análisis de los criterios de eficiencia, eficacia y economía. Razón que está en la base del abandono de esta técnica tradicional incrementalista.

4.2. El Presupuesto por tareas

Han surgido nuevas técnicas modernas de presupuestación; una de las primeras ha sido la llamada de «presupuesto por tareas» ó Performance Budget, basada en los recursos finalistas aplicados a tareas concretas —de ahí su nombre— descritas en los propios presupuestos. Con este sistema se consigue controlar y fomentar la aplicación de análisis de eficiencia y economía pero no es capaz de alcanzar el objetivo analítico de la eficacia.

Fue la ausencia de este valor —la eficacia— lo que motivó la búsqueda de una nueva formulación presupuestaria que afloró en el «Program Planning Budgeting System», es decir, la «presupuestación por programas».

Esta nueva forma de presupuestación se presentaba como un sistema integrado de gestión de gasto público, en el que aparecían como subsistemas:

- Planificación del gasto
- Presupuestación
- Gestión
- Control

Si el presupuesto por tareas estaba orientado hacia la gestión, el presupuesto por programas bascula hacia la planificación.

Pero el sistema adolecía de graves dificultades prácticas, por lo que fue abandonado en Estados Unidos. En Gran Bretaña y en Francia, con técnicas similares, también fue desechado.

4.3. El Presupuesto base cero

Surgió una nueva técnica con carácter experimental en Estados Unidos: «El Presupuesto en Base Cero» (Zero Base Budget). Esta formulación supone que ningún gasto se considera consolidado, es decir, no debe ser recogido en ningún presupuesto si no se justifica su conveniencia y necesidad. O lo que es lo mismo, no se aprobaría un gasto del que pudiera prescindirse.

El Presupuesto en Base Cero se reveló como impracticable a pesar de introducirse correcciones que limitaban su alcance lo que lo paralelizó con el presupuesto incrementalista tradicional.

Buena parte de la doctrina defiende la vuelta al Presupuesto por Programas, quizá con diferente denominación.

4.4. La Presupuestación por programas

El Presupuesto por Programas se desliga de la concepción tradicional del concepto presupuestario. Pero su adopción supone la aceptación de unos elementos fundamentales, como los que se indican seguidamente:

- a) Los objetivos de gasto. Cada programa es la ordenación de medios de que disponen los centros gestores en orden a la consecución de sus objetivos.
- b) Los programas. Son combinaciones de medios identificables orientados al logro de un determinado objetivo a alcanzar por un centro de gestión.
- c) Los indicadores. Son elementos referidos a los objetivos de los programas presupuestarios que proporcionan informaciones cuantificables. Poseen carácter descriptivo y valorativo.
- d) Seguimiento, control y evaluación de los resultados de la gestión. En un sistema de Presupuesto por Programas es imprescindible el establecimiento de algún tipo de control referido a la ejecución de los programas y sus resultados finales.

En España el sistema de Presupuestos por Programas se introdujo, como forma generalizada de presupuestación, a través de la antigua Ley General Presupuestaria de 4 de Enero de 1977, aunque remitía a futuros reglamentos la regulación del sistema. La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984 estableció el carácter vinculante y general de los Presupuestos por Programas para los Departamentos Ministeriales y demás Organismos.

Esta técnica presupuestaria se ha desarrollado básicamente para subsanar la falta de información de que adolecen los presupuestos tradicionales, los cuales pueden dar idea de la precisión y control legislativo, pero frustra los intentos de interpretación de la actividad del Estado en términos presupuestarios. El Presupuesto por Programas individualiza los gastos en cada uno de los proyectos del Ejecutivo, permitiendo el logro de una programación sectorial.

El objetivo de un presupuesto por actividad es evidenciar la tarea gubernamental. Se diferencia del presupuesto tradicional en que éste centra su interés en lo que el Gobierno «compra» para realizar aquella tarea.

5. EL PRESUPUESTO DE LA SEGURIDAD SOCIAL

El Presupuesto de la Seguridad Social se aparta de la línea costumbrista en lo que a la concepción tradicional se refiere. Sus objetivos básicos difieren de los de un presupuesto de corte tradicional, habida cuenta que el Presupuesto de la Seguridad Social asume el mantenimiento y reforzamiento del marco de prioridades que caracterizan a un

modelo protector, cuyos objetivos hacen referencia a la priorización de los gastos sociales, mantenimiento del poder adquisitivo de las pensiones, profundización del proceso de reforma financiera, avance en el modelo de gestión caracterizado por una mayor contención de costes, etc.

De ello se desprende que una estructura, una filosofía de un presupuesto de las características señaladas, difícilmente se compagina o paraleliza con la versión tradicional del presupuesto en el que se trata de cubrir unos gastos financiados con unos ingresos previamente estimados.

6. EL PRESUPUESTO DE LA UNIÓN EUROPEA

Esta evolución de la concepción tradicional del Presupuesto ofrece escenarios actuales que la refuerzan y fundamentan. Uno de estos exponentes evolutivos lo encontramos en los presupuestos de la Unión Europea, como medio de alcanzar determinados y bien fijados fines comunitarios. Cuando el Tratado de Maastricht reclamaba la convergencia, recomendaba y aún exigía la reducción de los déficits públicos de los Estados miembros, por lo que el presupuesto comunitario de algunos ejercicios estaba instalado en el rigor y en la disciplina presupuestaria. El correspondiente al año 1994 creció solamente un 4,7% respecto del ejercicio anterior, siguiendo el Acuerdo Interinstitucional sobre disciplina presupuestaria y la mejora del procedimiento presupuestario firmado el 29 de octubre de 1993.

De alguna forma el presupuesto de la Unión Europea rompe moldes tradicionales en los que se encajó la concepción de la institución presupuestaria. Los distintos tipos de créditos de presupuesto comunitario así lo confirman: los créditos disociados utilizados para financiar actividades plurianuales, que admiten la división de créditos del compromiso —cubren obligaciones contraídas por acciones extensivas a varios ejercicios— y créditos de pago— hacen frente a compromisos contraídos en el ejercicio en curso—.

Finalmente, los créditos no disociados, que atienden las obligaciones y pago del mismo ejercicio.

Por otra parte, el presupuesto comunitario no presente un claro efecto redistributivo, en la vertiente de los gastos, si bien el sistema de financiación parece seguir una cierta pauta redistributiva. El tema de la equidad presenta, en el presupuesto de la Unión, un análisis escasamente satisfactorio.

**ACTIVIDAD DESARROLLADA
POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS
EN EL EJERCICIO
DE SUS FUNCIONES**

LA PLANIFICACIÓN DE LA ACTIVIDAD FISCALIZADORA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DURANTE LOS AÑOS 1998 Y 1999: EL PROGRAMA ANUAL DE FISCALIZACIONES

El Tribunal de Cuentas, en cuanto organización compleja que cuenta con unos recursos escasos y unos objetivos a alcanzar, no queda exento de la necesidad de planificar su actividad.

En lo relativo a la actividad fiscalizadora, la propia Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, dispone en su artículo 3 que el Pleno del Tribunal es el órgano competente para la aprobación del programa de fiscalizaciones de cada año, sin perjuicio de las fiscalizaciones que éste deba realizar a iniciativa de las Cortes Generales y, en su ámbito, de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, según el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (en adelante, LOTCu).

La elaboración del programa anual de fiscalizaciones no es sino la planificación racional de la actividad fiscalizadora de conformidad con una determinada jerarquización de objetivos, en una aplicación eficiente de los recursos disponibles.

Como regla general, el programa de fiscalizaciones para cada ejercicio está integrado por las siguientes actuaciones:

1. Declaración Definitiva sobre la Cuenta General del Estado del ejercicio que corresponda, prevista en el artículo 10 de la LOTCu, que establece un plazo de 6 meses desde su rendición para que el Tribunal de Cuentas proceda al examen y comprobación de la Cuenta General del Estado y pueda dictar la Declaración Definitiva que le merezca.
2. Informe anual sobre la actividad del sector público, previsto en el artículo 13.1 de la LOTCu, que señala que el Informe o Memoria anual que el Tribunal debe remitir a las Cortes Generales en virtud del artículo 136.2 de la Constitución comprenderá el análisis de la Cuenta General del Estado y de las demás del Sector

público, extendiéndose a la fiscalización de la gestión económica y, entre otros extremos, a la observancia de la Constitución y de la normativa reguladora de la actividad económico-financiera del sector público, al cumplimiento de las previsiones y a la ejecución de los Presupuestos del Estado, de las Comunidades Autónomas, de las Corporaciones Locales y demás entidades sujetas a régimen presupuestario, así como a la racionalidad en la ejecución del gasto público basada en criterios de eficiencia y economía y a la ejecución de los Programas de actuación, inversión y financiación de las sociedades estatales y demás planes o previsiones de las empresas públicas y la aplicación de las subvenciones con cargo a fondos públicos. Este informe contendrá, además, una Memoria de las actuaciones jurisdiccionales del Tribunal durante el ejercicio económico.

3. Informes de las Comunidades Autónomas, previstos en el apartado 2 del mencionado artículo 13 de la LOTCu, que establece que idéntico informe al señalado anteriormente será remitido a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas para el control económico y presupuestario de su actividad financiera.
4. Otras actuaciones fiscalizadoras que tienen su origen, bien en un mandato legal expreso o bien en la iniciativa fiscalizadora otorgada en el artículo 45 de la LOTCu al propio Tribunal, a las Cortes Generales y, en su ámbito, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas. Por lo tanto, este apartado se divide en varios grupos de fiscalizaciones:
 - Fiscalizaciones a realizar por mandato legal, que son básicamente las siguientes:
 - Por Ley Orgánica 3/1987, de 2 de julio, sobre Financiación de Partidos Políticos, la fiscalización de los estados contables de los Partidos Políticos obligados a rendir cuentas al Tribunal.
 - Por Ley Orgánica 5/1985, de Régimen Electoral General y Leyes de las distintas Comunidades Autónomas de Elecciones a su respectiva Asamblea Legislativa, las contabilidades electorales de las elecciones que se celebren, en su caso, en el ejercicio considerado.
 - Por Ley 29/1990, de 26 de diciembre, del Fondo de Compensación Interterritorial, la fiscalización de la participación de las distintas Comunidades Autónomas en el Fondo de Compensación Interterritorial de cada ejercicio.
 - Fiscalizaciones a realizar como consecuencia de la iniciativa fiscalizadora ejercida por las Cortes Generales y las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de la LOTCu.
 - Fiscalizaciones a realizar por iniciativa del Tribunal.

En cualquier caso hay que señalar que los programas de cada año se consideran abiertos y pueden ser modificados a lo largo del ejercicio, por la incorporación de nuevas fiscalizaciones solicitadas por las Cortes Generales o por las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, o acordadas excepcionalmente por el Pleno del

Tribunal de Cuentas a propuesta de los Consejeros de Cuentas, cuando la aparición de circunstancias no previstas inicialmente así lo aconsejen.

A efectos de la elaboración del programa de fiscalizaciones para el año 1998, era necesario tener en cuenta en primer lugar que para 1997 estaba previsto realizar 101 fiscalizaciones especiales, además de la Declaración Definitiva sobre la Cuenta General del Estado y el Informe anual. De estas 101 fiscalizaciones, a 31 de diciembre de 1997 se habían aprobado por el Pleno del Tribunal 32 informes, 13 proyectos habían superado o estaban en la fase de remisión a alegaciones, 52 fiscalizaciones estaban en el período de comprobaciones y respecto a las 4 restantes todavía no se habían aprobado sus directrices técnicas.

Teniendo en cuenta estas circunstancias, el programa de fiscalizaciones para el año 1998 aprobado por el Pleno incluyó un total de 117 fiscalizaciones, además de la Declaración Definitiva sobre la Cuenta General del Estado y el Informe anual. De estas 117 fiscalizaciones, 37 tuvieron su origen en un mandato legal, 12 en una solicitud parlamentaria y las 68 restantes en la iniciativa fiscalizadora del Tribunal.

Para la selección de esas últimas se evaluó la información obtenida de diversos antecedentes o del análisis formal de las cuentas remitidas, de la que se dedujo la conveniencia de efectuar un análisis más detenido sobre determinada actividad y entidades que la desarrollan. Asimismo, como criterio selectivo, se estimó oportuno extender la actuación fiscalizadora a entidades del sector público que aún no habían sido objeto de un exhaustivo examen de su actividad y de la representatividad de sus estados contables, así como, en otros casos, efectuar un seguimiento y ampliación de las conclusiones obtenidas en anteriores fiscalizaciones y de las recomendaciones formuladas. Por último, se consideró pertinente realizar un análisis de ciertas actuaciones relevantes del sector público, desde el punto de vista económico-financiero, entre las que se incluyó algunos de los procesos de privatización de empresas públicas llevados a cabo.

De estas 117 fiscalizaciones previstas para 1998, al final del año se habían aprobado 44 informes de fiscalización, 13 proyectos habían superado o estaban en la fase de remisión a alegaciones, 48 fiscalizaciones estaban en el período de comprobaciones, y respecto a las 12 restantes todavía no se habían aprobado sus directrices técnicas. En definitiva, sólo se habían finalizado un 37.6% de las fiscalizaciones incluidas en el programa de ese ejercicio.

Teniendo en cuenta estas premisas, el 26 de noviembre de 1998 se aprobó por el Pleno el programa de fiscalizaciones para el ejercicio 1999, que incluyó, además de la Declaración Definitiva y el Informe anual, 122 fiscalizaciones. De ellas, 38 tuvieron su origen en un mandato legal, 12 en una solicitud parlamentaria y 72 en la iniciativa fiscalizadora del Tribunal de Cuentas. No obstante, cabe señalar que 68 de estas 122 fiscalizaciones provenían de programas de ejercicios anteriores, y se incorporaron al del ejercicio 1999. Además, a principios de año quedaban todavía 5 fiscalizaciones del programa anterior no incluidas en el de 1999 y que no se habían aprobado por el Pleno.

Respecto a los criterios seguidos para la selección de las fiscalizaciones a realizar a iniciativa del Tribunal durante el año 1999, en primer lugar se centró la actividad fiscalizadora en áreas o entidades que ofrecían, en principio, situaciones de un mayor riesgo desde el punto de vista del control, detectadas en la utilización de determinados an-

tecedentes o en otros análisis de alcance más formal, con ocasión de la revisión de aquellas cuentas que ya se habían remitido. Por otra parte, se amplió el elenco de entidades sometidas a una fiscalización específica y más exhaustiva por parte del Tribunal, buscando un equilibrio entre los distintos subsectores de la Administración General del Estado y los distintos Organismos o Entidades con personalidad jurídica propia, situadas en su ámbito. Asimismo, se efectuó, en algunos casos, un seguimiento de las recomendaciones formuladas por el Tribunal en anteriores informes, una vez transcurrido el plazo suficiente para su implantación.

INFORMES DE FISCALIZACIÓN APROBADOS POR EL PLENO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DURANTE LOS EJERCICIOS 1998 Y 1999

Título del informe	Fecha de aprobación
Informe anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de Aragón. Ejercicio 1994.	28/01/98
Informe anual de fiscalización de la Comunidad Autónoma de Madrid. Ejercicio 1994.	28/01/98
Informe de fiscalización de la «Empresa Mixta de Servicios Funerarios de Madrid», S.A. Ejercicios 1992-1993.	28/01/98
Informe de fiscalización del Instituto Nacional de Fomento de la Economía Social (INFES). Ejercicio 1994.	25/02/98
Informe de fiscalización del Instituto Cervantes. Ejercicios 1992-1994.	25/02/98
Informe de fiscalización de las obras del Polideportivo Pisuerba, ejecutadas por el Ayuntamiento de Valladolid.	25/02/98
Informe anual relativo al Sector público estatal del ejercicio 1995.	26/03/98
Informe de fiscalización de la actividad crediticia del grupo Argentaria en 1994.	26/03/98
Informe anual del ejercicio 1995 de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.	26/03/98

Título del informe	Fecha de aprobación
Informe anual del ejercicio 1994, relativo al Sector público autonómico y local.	29/04/98
Informe de fiscalización de las Primas a la Construcción Naval.	27/05/98
Informe anual de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Ejercicio 1995.	30/06/98
Informe de fiscalización del Fondo de Compensación Interterritorial de la Comunidad Autónoma de Cantabria 1995.	30/06/98
Informe de fiscalización del Fondo de Compensación Interterritorial de la Comunidad Autónoma de Castilla y León 1995.	30/06/98
Informe de fiscalización del Ayuntamiento de Belmonte del Tajo (Madrid). Ejercicios 1994 y 1995.	30/06/98
Informe de fiscalización de la Contabilidad de los Partidos Políticos. Ejercicio 1993.	30/06/98
Informe de fiscalización de las principales fuentes de financiación del Grupo «Empresa Nacional de Autopistas», S.A. (ENAU).	29/07/98
Informe de fiscalización especial de la sociedad estatal «Fábrica Nacional de Moneda y Timbre».	29/07/98
Informe de fiscalización del Fondo de Garantía de Depósitos en Establecimientos Bancarios.	29/07/98
Informe de fiscalización especial sobre la contratación administrativa de la Comunidad Autónoma de Cantabria (1989-1991).	29/07/98
Informe anual de la Comunidad Autónoma de Cantabria. Ejercicio 1995.	29/07/98
Informe anual de la Comunidad Autónoma de La Rioja. Ejercicio 1995.	29/07/98
Informe de fiscalización del Fondo de Compensación Interterritorial de la Comunidad Autónoma de Extremadura. 1995.	29/07/98
Informe de fiscalización selectiva de la Gestión financiera del Ente Público Radiotelevisión Española (RTVE). Ejercicio 1995.	29/09/98
Informe de fiscalización del Ayuntamiento de Palencia. Ejercicios 1992 a 1994.	29/09/98

Título del informe	Fecha de aprobación
Informe de fiscalización del Ayuntamiento de Morata de Tajuña (Madrid). Ejercicios 1994 y 1995.	29/09/98
Informe de fiscalización sobre la contabilidad de las sedes regionales de Baleares de los partidos políticos y coaliciones con referencia a los ejercicios 1989, 1991 y 1992.	29/09/98
Informe de fiscalización de la Fundación para la Formación Continua (FORCEM).	29/09/98
Informe de fiscalización de los resultados de la «Agencia EFE», S.A., en sus distintas actividades en el ejercicio 1995.	28/10/98
Informe de fiscalización de la Gestión financiera del sistema de Seguros Agrarios Combinados (SAC). Ejercicio 1995.	28/10/98
Informe anual de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias. Ejercicio 1995.	28/10/98
Informe anual de la Comunidad Autónoma de Castilla y León. Ejercicio 1995.	28/10/98
Informe anual de la Comunidad Autónoma de Madrid. Ejercicio 1995.	28/10/98
Informe anual de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. Ejercicio 1995.	28/10/98
Informe anual de la Ciudad Autónoma de Melilla. Ejercicio 1995.	28/10/98
Informe de fiscalización del Fondo de Compensación Interterritorial de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias. Ejercicio 1995.	28/10/98
Informe de fiscalización del Fondo de Compensación Interterritorial de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. Ejercicio 1995.	28/10/98
Informe de fiscalización del Fondo de Compensación Interterritorial de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Ejercicio 1996.	28/10/98
Declaración definitiva sobre la Cuenta General del Estado. Ejercicio 1996.	26/11/98
Informe de fiscalización de la ejecución de la política de incentivos regionales a la localización industrial regulada por la Ley 50/1985 en el período 1986-1996.	26/11/98

Título del informe	Fecha de aprobación
Informe de fiscalización de la gestión de tasas por el Consejo de Seguridad Nuclear. Ejercicio 1995.	26/11/98
Informe anual de la Ciudad Autónoma de Ceuta. Ejercicio 1995.	26/11/98
Informe anual de la Comunidad Autónoma de Aragón. Ejercicio 1995.	26/11/98
Informe de fiscalización de inmuebles en uso por las Mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social.	17/12/98
Informe de fiscalización del Ayuntamiento de Alcorcón. Ejercicios 1992-1994.	17/12/98
Informe de fiscalización del Ayuntamiento de Pezuela de las Torres. Ejercicio 1996.	17/12/98
Informe de fiscalización de la contabilidad de los partidos políticos. Ejercicio 1994.	17/12/98
Informe de fiscalización de la legalidad de las operaciones de venta de terrenos propiedad de RENFE. Años 1992-1996.	27/01/99
Informe de fiscalización del Fondo de Compensación Interterritorial de la Comunidad Autónoma de Cantabria. Ejercicio 1996.	27/01/99
Informe de fiscalización del Ayuntamiento de Alcalá de Henares. Ejercicios 1992-1994.	27/01/99
Informe de fiscalización de la Diputación Provincial de Soria. Ejercicios 1992-1994.	27/01/99
Informe anual de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Ejercicio 1996.	24/02/99
Informe anual de la Comunidad Autónoma de Castilla y León. Ejercicio 1996.	24/02/99
Informe de la fiscalización de la UNED. Ejercicio 1996.	24/03/99
Informe anual del ejercicio 1995 relativo a los sectores públicos autonómico y local.	28/04/99
Informe anual del ejercicio 1996 relativo al sector público estatal.	27/05/99
Informe complementario al de fiscalización de ONLAE. Ejercicios 1992 y 1993.	27/05/99

Título del informe	Fecha de aprobación
Informe de la fiscalización de las áreas de tesorería e ingresos de la Confederación Hidrográfica del Norte. Ejercicios 1995, 1996 y 1997.	27/05/99
Informe de fiscalización del Instituto de la Mujer. Ejercicios 1996.	27/05/99
Informe de fiscalización de la contabilidad de los partidos políticos. Ejercicio 1995.	27/05/99
Informe anual de la Comunidad autónoma de Cantabria. Ejercicio 1996.	29/06/99
Informe anual de la Comunidad Autónoma de la Rioja. Ejercicio 1996.	29/06/99
Informe de fiscalización del Fondo de Compensación Interterritorial de la Comunidad Autónoma de Castilla y León. Ejercicio 1996.	29/06/99
Informe de fiscalización del área de producción de Televisión Española, S.A., ejercicio 1994 a 96.	29/06/99
Informe de fiscalización del área de ventas y deudores de la sociedad estatal «INDRA DTD, S.A.».	22/07/99
Informe de fiscalización de la Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras (CLEA). Ejercicios 1994 y 1995.	22/07/99
Informe anual de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. 1996.	22/07/99
Informe de fiscalización del Fondo de Compensación Interterritorial de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias, ejercicio 1996.	22/07/99
Informe de fiscalización del Ayuntamiento de Paracuellos del Jarama. Ejercicios 1994 y 1995.	22/07/99
Informe de fiscalización del Consejo Superior de Deportes. Ejercicio 1996.	29/09/99
Informe de fiscalización de la Tesorería General de la Seguridad Social. Ejercicio 1996.	29/09/99
Informe de fiscalización sobre las principales actuaciones del Ente Público de la Red Técnica Española de Televisión (RETEVISION) en 1996, relativas al proceso de privatización de RETEVISION, S.A.	29/09/99
Informe de fiscalización del Fondo de Compensación Interterritorial de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. Ejercicio 1996.	29/09/99

Título del informe	Fecha de aprobación
Informe anual de la Ciudad Autónoma de Ceuta. Ejercicio 1996.	29/09/99
Informe anual de la Ciudad Autónoma de Melilla. Ejercicio 1996.	29/09/99
Informe de fiscalización de los conceptos que integran el Remanente de Tesorería de la Diputación provincial de Guadalajara a 31 de diciembre de los ejercicios 1995 y 1996.	29/09/99
Informe de fiscalización de la Autoridad portuaria de Alicante, ejercicios 1993, 1994, 1995 y primer semestre de 1996.	27/10/99
Informe de fiscalización del Organismo autónomo Parque Móvil Ministerial, ejercicio 1994.	27/10/99
Informe de fiscalización especial del Fondo de Investigación Sanitaria y de perceptores de subvenciones concedidas por dicho Fondo.	27/10/99
Informe de fiscalización de las inversiones realizadas por el Instituto para la Diversificación y el Ahorro de Energía (IDAE). Ejercicios 1995-96.	27/10/99
Informe anual de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares. Ejercicio 1996.	27/10/99
Informe anual de la Comunidad Autónoma de Madrid. Ejercicio 1996.	27/10/99
Informe anual de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias. Ejercicio 1996.	27/10/99
Informe anual de la Comunidad Autónoma de Aragón. Ejercicio 1996.	27/10/99
Declaración definitiva sobre la Cuenta General del Estado. Ejercicio 1997.	24/11/99
Informe de fiscalización de la actividad de la Sociedad Estatal Patrimonio I, en 1995 y 1996. (OPV de Argentario S.A. y Telefónica S.A.).	24/11/99
Informe de fiscalización del Ayuntamiento de Oviedo (Asturias), ejercicios 1994 y 1995.	24/11/99
Informe de fiscalización de la Contabilidad de los Partidos Políticos, ejercicio 1996.	24/11/99
Informe de fiscalización de la Contabilidad de los Partidos Políticos, ejercicio 1997.	24/11/99

Título del informe	Fecha de aprobación
Informe de fiscalización de la Dirección General del Instituto Nacional de Meteorología en el período 1995-1996.	21/12/99
Informe de fiscalización del Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, ejercicio 1996.	21/12/99
Informe de fiscalización de los efectos económicos de la extinción en 1997 del contrato regulador de los servicios de comunicaciones marítimas de interés nacional suscrito entre el Estado y la «Compañía Transmediterránea, S.A.».	21/12/99

RESOLUCIONES DE LA COMISIÓN MIXTA CONGRESO-SENADO PARA LAS RELACIONES CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS APROBADAS DURANTE LOS AÑOS 1998 Y 1999

Durante el año 1998 la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas celebró 6 sesiones en las que sometió a debate y votación las propuestas de resolución respecto a 14 informes especiales de fiscalización, la Declaración Definitiva sobre la Cuenta General del Estado del ejercicio 1995 y el Informe anual relativo a las cuentas del sector público estatal del ejercicio 1995. De los 14 informes sometidos a debate y votación, 8 habían sido aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas durante el ejercicio 1997 y 6 fueron aprobados durante 1998, tal y como se detalla a continuación:

- Informe de fiscalización del **Instituto Nacional de Empleo (INEM)** (ejercicio **1994**), aprobado por el Pleno el 23 de enero de 1997 (BOE núm. 102 de 29.04.98).
- Informe de fiscalización sobre el sistema de información de la gestión hospitalaria del **Instituto Nacional de la Salud (INSALUD)**, con especial referencia al conjunto mínimo básico de datos (**CMBD**), aprobado por el Pleno el 20 de marzo de 1997 (BOE núm. 102 de 29.04.98).
- Informe de fiscalización de la legalidad de los procesos de privatización de las acciones de «**Repsol, Sociedad Anónima**», producidos durante el periodo **1992-1995**, aprobado el 28 de mayo de 1997 (BOE núm. 102 de 29.04.98).
- Informe de fiscalización del **Ayuntamiento de Majadahonda (Madrid)**, ejercicios **1991, 1992 y 1993**, aprobado por el Pleno el 24 de julio de 1997 (BOE núm. 149 de 23.06.98).
- Informe de fiscalización del **Organismo Autónomo Parque Móvil Ministerial**, ejercicio **1994**, aprobado el 24 de septiembre de 1997 (BOE núm. 149 de 23.06.98).

- Informe de fiscalización del **Centro de Investigaciones Sociológicas**, ejercicios **1993, 1994 y 1995**, aprobado por el Pleno del Tribunal el 23 de octubre de 1997 (BOE núm. 180 de 29.07.98).
- Informe de fiscalización de la sociedad estatal **«Paradores de Turismo de España, Sociedad Anónima»**, ejercicios **1991, 1992, 1993 y 1994**, aprobado por el Pleno el 27 de noviembre de 1997 (BOE núm. 180 de 29.07.98).
- Informe de fiscalización del **Fondo Central de Atenciones Generales del Ministerio de Defensa**, ejercicio **1994**, aprobado el 17 de diciembre de 1997 (BOE núm. 180 de 29.07.98).
- Informe de fiscalización de la **Empresa Mixta de Servicios Funerarios de Madrid**, ejercicios **1992 y 1993**, aprobado por el Pleno el 28 de enero de 1998 (BOE núm. 296 de 11.12.98).
- Informe de fiscalización de las obras del polideportivo **«Pisuerga»**, ejecutadas por el **Ayuntamiento de Valladolid**, aprobado el 25 de febrero de 1998 (BOE núm. 296 de 11.12.98).
- Informe de fiscalización del **Instituto «Cervantes»**, ejercicios **1992, 1993 y 1994**, aprobado por el Pleno el 25 de febrero de 1998 (BOE núm. 296 de 11.12.98).
- Informe de fiscalización del **Instituto Nacional de Fomento de la Economía Social (INFES)**, ejercicio **1994**, aprobado el 28 de enero de 1998 (BOE núm. 296 de 11.12.98).
- Informe de fiscalización de la actividad crediticia del **Grupo Argentaria de 1994**, aprobado el 26 de marzo de 1998 (BOE núm. 12 de 14.01.99).
- Informe de fiscalización de las primas a la **Construcción Naval**, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 27 de mayo de 1998 (BOE núm. 12 de 14.01.99).

La Comisión Mixta adoptó Resoluciones en todos los casos, salvo en el Informe de fiscalización de la legalidad de los procesos de privatización de las acciones de «Repsol, Sociedad Anónima», y en el Informe de fiscalización del Instituto Nacional de Fomento de la Economía Social (INFES). En estos dos casos la Comisión Mixta simplemente señala que el Informe «ha sido aprobado sin modificaciones al haberse rechazado las propuestas de resolución presentadas al mismo», lo que sin duda puede llevar a equívoco. Los informes del Tribunal de Cuentas no se remiten a la Comisión para someterlos a su aprobación, sino como instrumento técnico al servicio de las Cortes en el ejercicio del control de la gestión pública que debe desarrollar. Las Cortes pueden o no tener en cuenta las conclusiones y recomendaciones del Tribunal, pero no aprobar o modificar sus informes. elaborados en el ejercicio de las funciones que la legislación le atribuye como «supremo órgano fiscalizador».

Además, en el caso del Informe de fiscalización de las obras del polideportivo «Pisuerga», ejecutadas por el Ayuntamiento de Valladolid, la Comisión únicamente adoptó el acuerdo de trasladar el Informe al Ayuntamiento de Valladolid, para que iniciara las actuaciones que correspondiesen en relación con los hechos denunciados por el Tribunal. Este traslado debía hacerse efectivo en cualquier caso en virtud de lo dispuesto

en el párrafo segundo del número 4 del artículo 28 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Respecto a las Resoluciones adoptadas por la Comisión Mixta en relación con los demás informes especiales sometidos a debate y votación, cabe distinguir varios puntos fundamentales.

En muchos casos, la Comisión se une a las recomendaciones formuladas por el Tribunal en su informe. Así ocurre en el informe de fiscalización del Instituto Nacional de Empleo; el informe de fiscalización sobre el sistema de información de la gestión hospitalaria del Instituto Nacional de la Salud, con especial referencia al conjunto mínimo básico de datos (CMBD); el del Fondo Central de Atenciones Generales del Ministerio de Defensa, ejercicio 1994; el del Ayuntamiento de Majadahonda (Madrid), ejercicios 1991 a 1993; el informe de fiscalización del Instituto «Cervantes», ejercicios 1992 a 1994; y el relativo a las primas a la Construcción Naval.

Por otra parte, son varias las Resoluciones en las que se insta al Gobierno y a la Administración en general, o al fiscalizado en particular, a adoptar medidas concretas dirigidas a mejorar la gestión pública. De todas ellas podemos destacar las siguientes:

- En la Resolución relativa al informe de fiscalización del INEM, la Comisión Mixta insta al INEM a completar el inventario detallado de los bienes de que es titular, incompleto hasta el año 1995, y a extremar el control de las ayudas para escuelas taller.
- La Resolución adoptada en relación al informe de fiscalización sobre el sistema de información de la gestión hospitalaria del INSALUD, con especial referencia al conjunto mínimo básico de datos (CMBD), es la más larga, y exige la adopción de diversas medidas al propio INEM, al Gobierno y a la Administración sanitaria en general, al Ministerio de Sanidad y Consumo, a la Secretaría General de Asistencia Sanitaria y a la gerencia de los hospitales.
- En el caso del Centro de Investigaciones Sociológicas, la Resolución de la Comisión Mixta pone de manifiesto la necesidad de desarrollar una política editorial que permita una mejor difusión de las publicaciones, de elaborar manuales de funciones y procedimientos de trabajo y de establecer un sistema que permita optimizar la gestión y distribución de las publicaciones; e insta al Gobierno a establecer procedimientos de contratación del personal que realiza trabajos de campo.
- El análisis del informe de fiscalización de la sociedad estatal «Paradores de Turismo de España, Sociedad Anónima», ejercicios 1991 a 1994, llevó a la Comisión a instar a la Administración o al Gobierno a que adoptara medidas respecto a la política comercial y la gestión, organización y control de Paradores en concreto, y la política de inversiones en general de los entes públicos.
- En la Resolución relativa al informe de fiscalización del Organismo Autónomo Parque Móvil Ministerial, ejercicio 1994, se insta al Gobierno a definir las líneas estratégicas que inspiren la prestación de servicios automovilísticos en el Estado y a que se refuercen los sistemas de control interno.

- Finalmente, la Comisión Mixta acordó, en relación al informe de fiscalización de las primas a la Construcción Naval, que se adoptarán las «acciones oportunas para garantizar el reintegro al tesoro de todos los depósitos, reservas y fondos constituidos por recursos públicos».

Otro aspecto importante a destacar de las distintas Resoluciones adoptadas es el de la petición de actuaciones fiscalizadoras concretas al Tribunal, en ejercicio de la iniciativa fiscalizadora reconocida a las Cortes Generales en el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. En las Resoluciones aprobadas por la Comisión durante el año 1998 relativas a informes de fiscalización, se solicitaron las siguientes actuaciones:

- Respecto al informe de fiscalización del Ayuntamiento de Majadahonda, la elaboración y remisión de un informe especial sobre el proceso de enajenación de los ocho supuestos, en los que según el Tribunal, un mismo empleado adquirió más de una vivienda. Además, a la vista de las manifestaciones del señor Presidente del Tribunal de Cuentas de que el Fiscal había solicitado el traslado de alguno de los hechos a la Sección de Enjuiciamiento, y la apertura de pieza separada en otros casos, la Comisión solicitó al Tribunal que la mantuviera puntualmente informada del desarrollo de estas actuaciones.
- En el caso del Parque Móvil Ministerial, la Comisión solicitó al Tribunal la elaboración y remisión de un informe complementario que permitiese conocer la situación actual del parque de vehículos y las eventuales mejoras introducidas en la gestión de los elementos de transporte, así como la remisión de un informe que pusiera de manifiesto si las irregularidades detectadas en aquéllos años han sido o no subsanadas en la actualidad.
- En la Resolución sobre el informe de fiscalización de la Empresa Mixta de Servicios Funerarios de Madrid, se insta al Tribunal de Cuentas para que proceda a completar el informe que se analiza incluyendo las pertinentes recomendaciones y valoraciones, de acuerdo con el sometimiento de la actividad económico-financiera a los principios de legalidad, eficiencia y economía, haciendo constar todas las irregularidades observadas y todas las responsabilidades y responsables que pudieran deducirse.
- Por último, en el caso de Argentaria, se formularon tres solicitudes:
 1. Completar el informe en lo referente a los quebrantos originados a Caja Postal por operaciones financieras en el sector inmobiliario, detallando el grado de cumplimiento de las normas legales o internas aplicables, así como de los principios de buena gestión empresarial por parte de los gestores.
 2. Emitir un informe de fiscalización de alcance limitado a la actividad desarrollada por el Grupo Argentaria relativa a la gestión y recuperación de riesgos en cuyas conclusiones se introduzcan recomendaciones que permitan mejorar la gestión del grupo en este ámbito.

3. Que en los ejercicios que se encuentran cerrados en el Banco de Crédito Local se analicen los protocolos seguidos en operaciones de refinanciación y se emitan recomendaciones que permitan homogeneizar dichos procesos.

Respecto al año 1999, la Comisión Mixta celebró seis sesiones en las que sometió a debate y votación las propuestas de resolución relativas a 14 informes especiales, el Informe anual del ejercicio 1994 relativo al sector autonómico y local, y la Declaración Definitiva sobre la Cuenta General del Estado del ejercicio 1996. Los 14 informes sometidos a debate y votación fueron los siguientes:

- Informe de fiscalización del **Ayuntamiento de Belmonte de Tajo (Madrid)**, aprobado por el Pleno del Tribunal el 30 de junio de 1998 (BOE núm. 88 de 13.04.99).
- Informe de fiscalización de la **contabilidad de los partidos políticos, ejercicio 1993**, aprobado el 30 de junio de 1998 (BOE núm. 88 de 13.04.99).
- Informe de fiscalización del **Fondo de Garantía de Depósitos en establecimientos bancarios**, aprobado por el Pleno el 29 de julio de 1998 (BOE núm. 145 de 18.06.99).
- Informe de fiscalización de la **Sociedad estatal «Fábrica Nacional de Moneda y Timbre»**, aprobado el 29 de julio de 1998 (BOE núm. 151 de 25.06.99).
- Informe de fiscalización de la **Fundación para la Formación Continua (FORCEM)**, aprobado por el Pleno del Tribunal el 29 de julio de 1998 (BOE núm. 151 de 25.06.99).
- Informe de fiscalización del **Ayuntamiento de Palencia, ejercicios 1992 a 1994**, aprobado por el Pleno el 29 de septiembre de 1998 (BOE núm. 151 de 25.06.99).
- Informe de fiscalización especial sobre la **contabilidad de la Sede Regional de Baleares y Central, en lo referido a la Comunidad Autónoma de la Federación de Partidos de Alianza Popular-Partido Popular**, con referencia a los ejercicios 1989, 1991 y 1992, aprobado el 29 de abril de 1997 (BOE núm. 12 de 14.01.00).
- Informe de fiscalización sobre la **Contabilidad de las Sedes Regionales de Baleares de los Partidos Políticos y Coaliciones**, con referencia a los ejercicios 1989, 1991 y 1992, aprobado por el Pleno el 29 de septiembre de 1998 (BOE núm. 12 de 14.01.00).
- Informe de fiscalización de las **principales fuentes de financiación del Grupo «Empresa Nacional de Autopistas, S.A.» (ENAUSSA)**, aprobado el 29 de julio de 1998 (BOE núm. 12 de 14.01.00).
- Informe de fiscalización de la **contabilidad de los partidos políticos, ejercicio 1994**, aprobado por el Pleno del Tribunal el 17 de diciembre de 1998 (BOE núm. 12 de 14.01.00).
- Informe de fiscalización selectiva de la **gestión financiera del Ente Público Radiotelevisión Española (RTVE), ejercicio 1995**, aprobado por el Pleno el 29 de septiembre de 1998 (pendiente de publicación a febrero de 2000).

- Informe de fiscalización del **Ayuntamiento de Morata de Tajuña (Madrid)**, ejercicios 1994 y 1995, aprobado por el Pleno del Tribunal el 29 de septiembre de 1998 (pendiente de publicación a febrero de 2000).
- Informe de fiscalización de la **gestión financiera del Sistema de Seguros Agrarios Combinados (SAC)**, ejercicio 1995, aprobado el 28 de octubre de 1998 (pendiente de publicación a febrero de 2000).
- Informe de fiscalización de los **resultados de la Agencia EFE, S.A., ejercicio 1995**, aprobado por el Pleno el 28 de octubre de 1998 (pendiente de publicación a febrero de 2000).

Como señalábamos para el año 1998, la Comisión Mixta adoptó Resoluciones en todos los casos, salvo en el Informe de fiscalización especial sobre la contabilidad de la Sede Regional de Baleares y Central, en lo referido a la Comunidad Autónoma de la Federación de Partidos de Alianza Popular-Partido Popular, en el Informe de fiscalización sobre la Contabilidad de las Sedes Regionales de Baleares de los Partidos Políticos y Coaliciones y en el Informe de fiscalización del Ayuntamiento de Morata de Tajuña.

Respecto a las Resoluciones adoptadas en relación con los demás informes especiales sometidos a debate y votación durante el año 99, cabe distinguir nuevamente varios puntos fundamentales.

La Comisión se une a las recomendaciones formuladas por el Tribunal en varios informes. Así ocurre en los informes de fiscalización de la contabilidad de los partidos políticos de los ejercicios 1993 y 1994: el informe de la Sociedad estatal «Fábrica Nacional de Moneda y Timbre»; el relativo al Ayuntamiento de Palencia; el informe de fiscalización de las principales fuentes de financiación del grupo «Empresa Nacional de Autopistas, S.A.»; el informe de la gestión financiera del Ente Público Radiotelevisión Española (RTVE); el relativo a la gestión financiera del Sistema de Seguros Agrarios Combinados (SAC); y el informe sobre los resultados de la Sociedad Agencia EFE, S.A.

Asimismo, son varias las Resoluciones en las que se insta al Gobierno y a la Administración en general, o al fiscalizado en particular, a adoptar medidas concretas dirigidas a mejorar la gestión pública. De todas ellas podemos destacar las siguientes:

- En la Resolución relativa al informe de fiscalización del Ayuntamiento de Belmonte de Tajo, se insta a las entidades públicas gestoras de fondos municipales o concedentes de ayudas financieras a los municipios a estudiar y establecer fórmulas de cooperación con las entidades locales con limitada capacidad operativa para evitar los perjuicios derivados de las deficiencias en la tramitación administrativa.
- El análisis de los informes de fiscalización de la contabilidad de los partidos políticos llevó a la Comisión a manifestar la urgente necesidad de establecer un nuevo marco legal, dando curso de manera definitiva a la nueva Ley de Financiación de los partidos políticos.
- En el caso de la «Fábrica Nacional de Moneda y Timbre», la Comisión instó al Gobierno a que reformulara un nuevo Plan estratégico para la Sociedad, de carácter plurianual y en el que se delimitaran los objetivos de producción, compra y

venta, y a tomar las medidas necesarias para que la Sociedad intensificara los controles internos de las compras de materias primas y de los contratos de distribuciones y agentes.

- La Resolución relativa al Informe de fiscalización de la Fundación para la Formación Continua contiene numerosos puntos en los que se insta al Gobierno, a la FORCEM, al Ministerio de Trabajo y a los demás entes públicos implicados a adoptar diversas medidas conducentes a mejorar y eliminar las deficiencias observadas en la fiscalización, como la modificación de las bases reguladoras y los criterios para la concesión de ayudas de formación continua, la elaboración de un sistema de evaluación de la labor formativa realizada o la implantación de una metodología de revisión automática y exhaustiva de las justificaciones de subvenciones para formación continua.
- En cuanto al informe sobre las principales fuentes de financiación del Grupo ENAUSA, la Comisión instó al Gobierno a adoptar las medidas necesarias para adecuar la situación actual a las normas que regulan la materia.
- Finalmente, la Comisión Mixta acordó, en relación con el informe de RTVE, que se trasladara el mismo a la Subcomisión para el estudio de un nuevo modelo de televisión y radio, y que en el plazo de un año desde la aprobación del Informe de la Subcomisión, el Gobierno presente en el Congreso de los Diputados el desarrollo del modelo de RTVE que sea aprobado por la Cámara de Diputados.

Respecto a la petición de actuaciones fiscalizadoras concretas al Tribunal, en las Resoluciones aprobadas por la Comisión durante el año 1999, derivadas del estudio de informes de fiscalización, se solicitaron las siguientes actuaciones:

- En la Resolución relativa al informe de fiscalización del Fondo de Garantía de Depósitos en establecimientos bancarios, la Comisión insta al Tribunal a que en el proceso de fiscalización del Ayuntamiento de Marbella, solicitado también por ella según veremos, se contemple en todos sus extremos las operaciones con inmuebles en ese municipio en que ha participado el Fondo, por si dieran lugar a la exigencia de responsabilidades.
- En el caso del Informe de fiscalización de la Fundación para la Formación Continua (FORCEM), la Comisión solicita en su Resolución que el Tribunal fiscalice los ejercicios 1996, 1997 y 1998, incluyendo una auditoría completa de los mismos.
- En la Resolución sobre el Informe de fiscalización de la gestión financiera del Ente Público RTVE, se insta al Tribunal a realizar una fiscalización completa de los años 1996 a 1999.

Además, en la Resolución relativa al informe de fiscalización del Ayuntamiento de Palencia, la Comisión Mixta solicita que en la Sección de Enjuiciamiento se estudien las posibles responsabilidades que puedan generarse por la infracción del principio de transparencia en la contratación del Ayuntamiento y por las deficiencias detectadas en relación con las subvenciones del INEM destinadas a la formación de trabajadores de-

empleados. En la Resolución sobre el informe de fiscalización de la contabilidad de los partidos políticos del ejercicio 1993 se insta al Tribunal a que agote todas las vías para poder verificar los estados contables de las fuerzas políticas sobre los que el informe no se pronuncia. Y en la Resolución relativa al informe de la FORCEM, se solicita al Tribunal que agote todas las vías legales a su alcance para esclarecer el destino dado a los fondos utilizados irregularmente por la Confederación de la Pequeña y Mediana Empresa Valenciana y para depurar las responsabilidades que se deriven de tal caso.

Para terminar, cabe señalar que la Comisión Mixta en ocasiones solicita la realización de actuaciones fiscalizadoras mediante Resoluciones «independientes» del análisis de los informes de fiscalización. Así, en sus sesiones de 3 de noviembre de 1998 y 30 de noviembre de 1999 solicitó las siguientes actuaciones:

- Un informe específico sobre el funcionamiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria durante los años 1996 y 1997, en sus dos órdenes de gestión, comunicando las responsabilidades en que, en su caso, se hubiere incurrido, así como la inclusión de un informe análogo, anual y específico en el Programa de Fiscalizaciones para los próximos años.
- Una fiscalización específica con el fin de aclarar la gestión realizada por la empresa pública Babcock Wilcox en los últimos diez ejercicios, en especial las actuaciones en materia de adjudicación de contratos, gestión, adquisición y enajenación de su patrimonio y participación en otras empresas, y sometimiento a la legalidad y a los principios de economía, eficacia y eficiencia en la gestión del gasto público, depurando las eventuales responsabilidades que pudieran derivarse de los hechos examinados.
- Una fiscalización integral sobre la gestión económica, presupuestaria, contable y sobre la contratación del Ayuntamiento de Marbella y de las sociedades participadas por el Ayuntamiento, y una fiscalización específica con el fin de aclarar la gestión realizada en el Ayuntamiento de Marbella desde el ejercicio de 1990 hasta la fecha, en especial las actuaciones administrativas en materia de contratación, sometimiento a la legalidad y a los principios de economía, eficacia y eficiencia en la gestión del gasto público, así como la posible desviación de fondos a personas o entidades, y la depuración de las posibles responsabilidades que pudieran derivarse de los hechos examinados.
- Una fiscalización integral, desde el año 1995 hasta el momento actual, sobre la gestión económica, presupuestaria y contable, así como sobre las contrataciones del Ayuntamiento de Estepona (Málaga) y de las sociedades participadas por dicho Ayuntamiento.
- Una fiscalización integral de los fondos entregados al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Melilla procedentes de los donativos recaudados, a favor de los damnificados de la riada que tuvo lugar en esa ciudad el 17 de noviembre de 1997, mediante ingreso en cuentas específicas abiertas a los efectos en diversas entidades bancarias o por otros medios.

PRINCIPAL DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SOBRE RESPONSABILIDAD CONTABLE CORRESPONDIENTE A LOS EJERCICIOS 1998 Y 1999

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA de 30 de enero de 1999, dictada en el recurso de casación n° 829/93, contra la sentencia dictada en apelación por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas con fecha 30 de noviembre de 1992, correspondiente al procedimiento de reintegro n° 44/1983.

Se plantea la vigencia del artículo 82 de la Ley 7/88, señalando que el motivo de casación a que se refiere el número 4 del citado precepto «error evidente en la apreciación de la prueba», es hoy un motivo que pertenece a la historia de la casación, cuya evolución legislativa terminó por eliminarlo expresamente, en cuanto a la casación civil, en la reforma efectuada por la Ley 10/92, de 30 de abril. Sin embargo, por lo que se refiere a las resoluciones del Tribunal de Cuentas, por dos veces el legislador ha rehusado suprimirlo, por lo que continúa vigente. Así al redactar el artículo 93.1.5 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de 1956 en la reforma efectuada por la citada Ley 10/92 y, en la actual Ley 29/88, de 13 de julio, cuyo artículo 86.5 establece que «las resoluciones del Tribunal de Cuentas en materia de responsabilidad contable serán susceptibles de recurso de casación en los casos establecidos en su Ley de Funcionamiento.»

SENTENCIA de 7 de junio de 1999, dictada en el recurso de casación n° 6676/94, contra la sentencia dictada en apelación por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas con fecha 30 de junio de 1994, correspondiente al procedimiento de reintegro n° 163/84.

Analiza esta sentencia el problema de la compatibilidad entre la jurisdicción contable y la penal y el de la equivalencia entre la responsabilidad civil dimanante del delito y la responsabilidad contable cuando se está en presencia de hechos que, al tiempo que

constituyen uno de los supuestos determinantes de ésta última responsabilidad, integran también alguno de los tipos delictivos recogidos en el Código Penal.

Respecto al tema de la compatibilidad entre la jurisdicción penal y contable, los artículos 18.1 de la Ley Orgánica 2/82 y el artículo 49.3 de la Ley 7/88 la reconocen expresamente. si bien dicha compatibilidad que está además sustentada en la existencia de conceptos autónomos de responsabilidad contable desvinculados de los tipos penales que pudieran calificarse de paralelos u homólogos, como los conceptos de alcance o malversación, tiene sus límites y no puede dar lugar a la posibilidad de que unos mismos hechos puedan existir o no según se aprecie por la Jurisdicción penal o por la contable, o puedan ser calificados en ambas sedes de modo diferente y aun contradictorio. En el caso de que unos mismos hechos constituyan delito y supuesto de responsabilidad contable, será la Jurisdicción penal la prevalente en materia de determinación de la existencia o inexistencia de aquellos y de su autoría, determinación que habrá de respetarse en sede de jurisdicción contable, lo mismo que la Jurisdicción penal deberá abstenerse de determinar la responsabilidad civil nacida del delito en la medida en que esta coincida con la responsabilidad contable.

En segundo término. cuando unos mismos hechos hubieran merecido enjuiciamiento penal y, al propio tiempo, integraran un supuesto de responsabilidad contable, si la jurisdicción penal hubiera terminado su actuación sin declaración definitiva de inexistencia de hechos y sin especificación de responsabilidades penales, la Jurisdicción contable podría proceder con total independencia para determinar el supuesto de responsabilidad contable y su cuantificación.

En tercer lugar, tampoco puede la responsabilidad contable identificarse, de modo necesario, con la responsabilidad civil o responsabilidad patrimonial en que puedan incurrir, frente a la Administración, quienes sin estar vinculados al servicio de la misma, o estándolo pero no teniendo a su cargo el manejo de bienes o caudales públicos, causen daños a estos, bien directamente, bien determinando la obligación de la Administración de indemnizar a terceros. En estos casos, no se estará ante supuesto alguno de responsabilidad contable, sino ante una situación de responsabilidad civil frente a la Administración Pública.

Finalmente señala que la competencia para la cuantificación de la responsabilidad contable corresponde al Tribunal de Cuentas de manera exclusiva y plena, sin que la Jurisdicción contable actúe ninguna competencia sancionadora, como hace la Jurisdicción penal, sino que cumple una finalidad resarcitoria de los daños y perjuicios causados. Naturalmente lo que no es factible, es la posibilidad de duplicidad de resarcimientos, cuando la Jurisdicción penal ha fijado la cuantía de la responsabilidad civil derivada del delito y ésta constituye un supuesto de responsabilidad contable.

SALA DE JUSTICIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Las resoluciones dictadas por la Sala de Justicia en el año 1998 han sido recogidas en el libro de resoluciones de dicho año que ha sido publicado recientemente. si bien cabe destacar las siguientes:

SENTENCIA 3/98, de 26 de febrero, dictada en el recurso de apelación nº 66/97, correspondiente al juicio de cuentas nº 1/95. Ponente Excmo. Sr. D. Miguel C. Álvarez Bonald.

Las actuaciones previas en los juicios de responsabilidad contable constituyen el soporte sobre el que, en su caso, poder basar la pretensión procesal y la resistencia a la misma y lo acordado en su tramitación por los órganos instructores no resulta vinculante para los Consejeros de Cuentas de primera instancia. La parte actora en nada puede verse condicionada a la hora de decidir sobre el planteamiento o no de la pretensión procesal a través del ejercicio de la correspondiente acción. La aparición de unas posibles irregularidades en un informe de fiscalización y la apertura e instrucción de una pieza separada como consecuencia de las mismas, constituyen el cauce formal, no único, pero sí más común para la tramitación de los juicios de cuentas. Por tanto, no se puede aceptar que esta vía de incoacción de lugar a que por aplicación del artículo 523.1 de la LEC el demandante quede exonerado del pago de las costas en primera instancia aún cuando sus pretensiones fueran totalmente rechazadas.

En cuanto a si puede o no interpretarse que concurre una circunstancia excepcional a los efectos del citado artículo 523.1 de la LEC por resultar oscuras las cláusulas de un contrato, el Tribunal Supremo ha venido manteniendo que la complejidad fáctica o jurídica de la materia litigiosa puede constituir base suficiente para no imponer las costas a la parte vencida, por entender dicha dificultad de los elementos objetivos del proceso como encuadrable en la categoría de las circunstancias excepcionales del artículo citado. La excepcionalidad a que se refiere el artículo 523.1 de la LEC no debe interpretarse en su estricta significación gramatical, como circunstancias que se apartan de lo ordinario o que ocurren rara vez, sino más bien como simplemente demostradas en juicio y tan graves o importantes que alcanzan a justificar que el juez se parte del criterio general en materia de costas.

SENTENCIA 11/98, de 3 de julio, dictada en el recurso de apelación nº 3/98, correspondiente al juicio de cuentas nº 1/96. Ponente Excmo. Sr. D. Paulino Martín Martín.

El recurso de apelación es un recurso ordinario que permite un *novum iudicium*, es decir la posibilidad de aplicar e interpretar las normas jurídicas con criterio diferenciado, tanto de las partes como del órgano de primera instancia, la de considerar probados o no probados los hechos que así se estimaron por el órgano inferior y la de resolver confirmando, corrigiendo, enmendando o revocando lo decidido y recurrido, e incluso decidir lo mismo con fundamento diferente, aunque siempre dentro del principio de congruencia y de los límites de las pretensiones de las partes.

El Tribunal de Cuentas tiene atribuidas dos funciones claramente diferenciadas, la fiscalizadora y la jurisdiccional. La función fiscalizadora no tiene como finalidad natural la de desembocar en el ejercicio de la función jurisdiccional, sino que se agota en la labor de informe a las Cortes Generales o, en su caso, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas o a los Plenos de las Entidades Locales, aunque desde luego ello no obsta para que si de la investigación que requiere la fiscalización se detectan hechos indiciariamente constitutivos de responsabilidad contable, la Ley articule una fase procedimental, las actuaciones previas, para enlazar el ejercicio de ambas funcio-

nes. Las conclusiones que obran en los informes de fiscalización que emite el Pleno no son, en ningún caso, pronunciamientos de responsabilidad alguna contra persona o entidad determinada.

SENTENCIA 12/98, de 23 de julio, dictada en el recurso de apelación n° 68/97 correspondiente al procedimiento de reintegro n° 75/95. Ponente Excmo. Sr. D. Antonio de la Rosa Alemany.

La jurisdicción contable no es competente para conocer acerca de la eficacia o ineficacia del convenio regulador de la separación de los cónyuges. De acuerdo con la reiterada y uniforme doctrina del Tribunal Supremo, la anotación preventiva de embargo no puede producir efectos contra actos dispositivos del inmueble afectado anteriores a la fecha de la anotación del embargo, aunque los mismos no hubieren sido inscritos, al no gozar el favorecido por la anotación preventiva de embargo de los beneficios protectores de la fe pública registral de los artículos 32, 34 y 47 de la Ley Hipotecaria aunque los actos dispositivos anteriores no estén inscritos.

La doctrina de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas según la cual sólo se integra en el haber hereditario la deuda o reintegro derivado de la responsabilidad contable declarada, es trasladable al supuesto de liquidación de la sociedad de gananciales practicada antes de ser declarada la responsabilidad, y ello no solo porque la Sala ha mantenido inequívocamente que la responsabilidad no declarada no existe como tal, porque sólo una resolución firme puede crearla, sino porque, en definitiva, el supuesto de inventario, partición y liquidación de la herencia guarda un indiscutible paralelismo con las operaciones de inventario, liquidación y reparto de una sociedad económico-matrimonial de gananciales. En ambos casos nos encontramos ante la novación en la titularidad de los bienes y derechos integrantes del patrimonio, con las cargas que lo gravan, con la diferencia de que los cotitulares del patrimonio ganancial van a seguir siendo titulares, aunque de distinta forma, del patrimonio resultante de la liquidación, mientras que en el caso de la herencia deberemos hablar de titulares nuevos. Solo las deudas líquidas, vencidas y exigibles se transmiten con el caudal relicto, e igualmente en el caso de disolución de la sociedad de gananciales, solo las deudas que existan como tales se transmiten con los bienes recibidos, que deberán entonces responder de dichas cargas anteriores a la liquidación.

En cuanto a las resoluciones dictadas por la Sala de Justicia en el año 1999, destacamos las siguientes:

AUTO de 26 de julio de 1999, dictado en el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 n° 24/99, correspondiente a las diligencias preliminares n° 241/98. Ponente Excmo. Sr. D. Antonio del Cacho Frago.

Contra el Auto por el que el Consejero de Cuentas acuerda que se pasen las actuaciones a la Sección de Enjuiciamiento al efecto de que por ésta se proceda al nombramiento de Delegado Instructor no cabe el recurso previsto en el artículo 46.2 de la Ley 7/88, ya que sólo es admisible su interposición cuando se acuerda el archivo de las actuaciones. Tampoco cabe admitir el recurso previsto en el artículo 48.1 de la Ley 7/88.

ya que es un recurso especial previsto exclusivamente para los casos y por los motivos que dicho precepto establece, ni el recurso de apelación, en cuanto no está prevista esta posibilidad en la LJCA a la que remite en materia de recursos la Ley 7/88.

En este mismo sentido se ha pronunciado la Sala en el Auto de 7 de octubre de 1999, correspondiente al recurso del artículo 48.1 nº 26/99.

AUTO de 25 de noviembre de 1999, dictado en el recurso del art. 48.1 de la Ley 7/88 nº 59/98, correspondiente a la pieza separada de la fiscalización de la sociedad estatal «Tele-Expo, S.A.». Ponente Excmo. Sr. D. Paulino Martín Martín.

La pieza separada es la actuación previa a la iniciación del juicio de cuentas del que es soporte necesario, es preparatoria de la vía jurisdiccional y está orientada al enjuiciamiento contable, pero no constituye un procedimiento contradictorio encaminado a obtener resolución alguna declaratoria, ni siquiera provisionalmente, de responsabilidades contables, sino que se concibe como una fase administrativa de facilitación del ulterior procedimiento jurisdiccional. Es un instrumento de enlace entre las dos funciones constitucionalmente atribuidas al Tribunal, la fiscalización y el enjuiciamiento contable, pero el procedimiento fiscalizador no está concebido para desembocar necesariamente en el enjuiciamiento de responsabilidades contables, ni tampoco este último se condiciona por el ejercicio de la función fiscalizadora. La pieza separada es el instrumento de conexión entre las dos funciones, y la competencia se atribuye a los Consejeros encargados de la tramitación de los procedimientos de fiscalización que no tienen, en ningún caso, la consideración de órganos de la jurisdicción contable pues esta condición es exclusiva de los que estuvieren adscritos a la Sección de Enjuiciamiento.

La pieza separada viene determinada por el procedimiento de fiscalización y, más concretamente por los antecedentes de éste que sean adecuados a la finalidad señalada en el art. 45.1 de la Ley 7/88, sin que, por consiguiente el órgano que la tramita pueda ir más allá de la propia fiscalización no sólo por la propia literalidad del artículo mencionado que limita su contenido a los antecedentes del procedimiento fiscalizador sino porque el ámbito y la finalidad de la investigación que debe alcanzar la fiscalización viene predeterminada por las Directrices Técnicas de la misma, por lo que se desbordaría el contenido competencial del Consejero de Cuentas a quien corresponde la tramitación de los procedimientos de fiscalización, si con las piezas separadas se emprendieran vías distintas de investigación de las aprobadas por el Pleno. La pieza separada no es una fase previa que hubiera de tener por finalidad acreditar los hechos de responsabilidad contable, ni tampoco la de buscar soportes probatorios de las pretensiones de las partes, al margen de los que pudieran obrar en el procedimiento fiscalizador, sino tan solo la de concretar unos hechos de responsabilidad contable en los que puedan apoyarse las pretensiones de las partes, cuya prueba habrá de desarrollarse necesariamente en el momento procesal oportuno ante el órgano jurisdiccional competente, que será el Consejero de la Sección de Enjuiciamiento que por turno corresponda. Por tanto, no puede hablarse en la pieza separada de una fase de alegaciones ni de prueba, no implica trámite alguno de instrucción, ni de investigación al margen de la fiscalización.

La Ley no ha tasado unas diligencias concretas que hayan de integrar la pieza separada, ni tampoco se ha remitido a los trámites de procedimiento alguno para su cum-

plimentación, regulando la pieza separada con un contenido y una finalidad que no requieren labor alguna de integración jurídica.

AUTO de 26 de noviembre de 1999, dictado en el recurso del art. 48.1 de la Ley 7/88 nº 18/99 correspondiente a las actuaciones previas nº 22/96. Ponente Excmo. Sr. D. Miguel C. Álvarez Bonald.

La actividad instructora de los procedimientos de responsabilidad contable por alcance que efectúan los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas, las realizan ejerciendo facultades delegadas del propio Tribunal de Cuentas, en nombre y por mandato y delegación expresa del mismo.

AUTO de 22 de diciembre de 1999, dictado en el recurso de apelación nº 30/99, correspondiente a las Diligencias Preliminares de la acción pública nº 16/96. Ponente Excmo. Sr. D. Paulino Martín Martín.

La jurisdicción contable tiene una peculiar naturaleza que le confiere un cierto carácter instrumental respecto de la función fiscalizadora en sentido amplio, de manera que, aunque tanto una como otra función estén establecidas como propias del Tribunal, sin que se de prevalencia a la una sobre la otra, en un orden lógico cuando se halla iniciada la primera debe adecuarse la segunda al resultado de la fiscalización. En todo caso para que pueda abrirse la vía jurisdiccional es necesario que con carácter previo se practiquen unas actuaciones que constituyen su soporte necesario. Concluido el examen de las cuentas o un procedimiento de fiscalización, si se aprecian indiciariamente supuestos de responsabilidad contable, se formará por segregación de la fiscalización una pieza separada con los antecedentes precisos y concretando en la medida de lo posible los hechos, supuestos responsables e importe de los perjuicios, pieza que ultimada por el Consejero de Fiscalización es remitida a la Sección de Enjuiciamiento para su ulterior tramitación. En los casos en que los supuestos de responsabilidad contable son detectados fuera de la fiscalización se procede al nombramiento de Delegado Instructor. Ningún procedimiento jurisdiccional puede ser abierto si antes no se ha formado una pieza separada resultante de un procedimiento fiscalizador, si un Delegado Instructor no ha practicado las actuaciones de investigación o si no se ha recibido un expediente administrativo declarativo de responsabilidades contables, es decir el Tribunal de Cuentas, con la iniciación de su función jurisdiccional, completa o cierra el ciclo de su función fiscalizadora o de las investigaciones practicadas fuera de la fiscalización, de manera que si ello no ha tenido lugar no habrá posibilidad de admitir demanda alguna en exigencia de responsabilidades contables, y ellos es así incluso cuando se trata del ejercicio de la acción popular, una vez que la misma se ejercita en la forma prevista en la Ley se hace necesaria la actuación previa del Tribunal de Cuentas para excitar su actuación jurisdiccional. De este modo, la petición del Consejero de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento que conoce de la acción pública, en el sentido de que se proceda a la formación de la pieza separada debe siempre ser atendida, porque ante la exigencia inexcusable de actuaciones previas para el ejercicio de acciones depuradoras de la responsabilidad contable, el único modo de amparar el derecho a la tutela judicial efectiva sería practicar las pertinentes actuaciones, cuya no realización supondría que por motivos meramente formales o procedimentales se vulnerase aquel derecho fundamental.

SENTENCIA 2/99, de 12 de febrero, dictada en el recurso de apelación n° 71/97, correspondiente al procedimiento de reintegro n° 113/96. Ponente Excmo. Sr. D. Antonio de la Rosa Alemany.

El fundamento de la prescripción extintiva de los derechos y acciones debe buscarse en la necesidad de acotar la incertidumbre jurídica que produce la inactividad, el silencio o el no ejercicio del derecho de una manera prolongada en el tiempo. La apreciación de si cualquier acción en general ha prescrito debe formularse a la vista de tres parámetros fundamentales. el plazo máximo señalado por la Ley para que la acción se ejercite. el momento en el que debe iniciarse el cómputo de dicho plazo perentorio y, finalmente los posibles acontecimientos a los que la legislación concede virtualidad interruptiva del plazo de prescripción.

La interrupción de la prescripción supone de facto el inicio del cómputo del plazo completo de ejercicio de la acción haciendo jurídicamente ineficaz el tiempo transcurrido desde que pudo ejercitarse la acción hasta que acontece el evento con fuerza interruptiva, diferenciándose en este particular el instituto de la prescripción del instituto de la caducidad de la acción. En el ámbito del ejercicio de acciones de responsabilidad contable los tres parámetros definidores de la posible prescripción nos vienen dados por la Disposición Adicional Tercera de la Ley 7/88.

Son también razones de seguridad jurídica las que exigen que las posibles causas de interrupción figuren predeterminadas y tasadas en la Ley y que su concurrencia se produzca con conocimiento formal del interesado. Así la incoación, con conocimiento formal del interesado de un expediente, cualquiera que sea su naturaleza, que tenga por objeto hechos determinantes de la responsabilidad contable producirá la interrupción del plazo de prescripción. La iniciación de las actuaciones previas debidamente notificada al interesado interrumpe el plazo de prescripción, que no obstante, volverá a reanudarse desde que terminen sin declaración de responsabilidad o desde que se paralicen, lo cual tiene lugar no solo en los supuestos de inactividad absoluta, sino también cuando transcurrido el plazo de dos meses o de tres con justa causa, a que se refiere el artículo 47.4 de la Ley 7/88, se dicten actos de trámite sin la necesaria exteriorización.

Sobre esta materia y, en parecidos términos se pronuncia la Sala en las Sentencias 3/99, de 12 de febrero, 7/99, de 5 de abril y 10/99, de 30 de julio.

SENTENCIA 9/99, de 30 de abril, dictada en el recurso de apelación n° 42/98, correspondiente al procedimiento de reintegro n° 71/96. Ponente Excmo. Sr. D. Paulino Martín Martín.

La compatibilidad entre la jurisdicción penal y la contable está admitida en la LOTCU, sin embargo no puede aceptarse la firmeza de dos resoluciones judiciales en virtud de las cuales unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron o una misma persona fue o no su autor. No puede en consecuencia la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, sin otros elementos de prueba distintos de los que tuvo el juzgador penal, dictar una resolución contraria a los hechos declarados probados en la sentencia penal.

Corresponde al recaudador rendir cuenta del destino dado a los fondos cuya recaudación tenía atribuida, siendo él el responsable de los alcances habidos en su gestión y ello con independencia de que la conducta observada por dicho responsable contable

pueda o no ser calificada de malversatoria desde el punto de vista penal. Es negligente quien no prevé el daño debiendo hacerlo o previéndolo no toma las medidas adecuadas para evitarlo, sin que quepa exonerar de responsabilidad al recaudador por su juventud o por la interinidad del cargo, ya que ello no fue obstáculo para que aceptara el cargo con todas las obligaciones inherentes al mismo. La responsabilidad contable no se extingue con la muerte del responsable, si bien lo que se tramite es la deuda y no la responsabilidad.

No se produce indefensión por el hecho de que la demanda incluya a personas que no han intervenido en las actuaciones previas porque durante la substanciación del procedimiento jurisdiccional pueden defender sus derechos e intereses legítimos. Además las actuaciones previas no vinculan ni a las futuras partes procesales para la formulación de sus pretensiones, ni al Consejero de Cuentas para resolver sobre las mismas.

En lo relativo a la compatibilidad entre la jurisdicción contable y la penal, se ha pronunciado la Sala de Justicia en otras resoluciones como el Auto de 26 de noviembre de 1999 y el Auto de 22 de diciembre del mismo año.

SENTENCIA 12/99, de 29 de septiembre, dictada en el recurso de apelación nº 11/99, correspondiente al juicio de cuentas nº 9/96. Ponente Excmo. Sr. D. Antonio de la Rosa Alemany.

Sólo un esfuerzo interpretativo guiado por criterios de extensividad podría justificar la aplicación del artículo 140 de la LGP al conjunto del Estado, entendido como sector público estatal y no solamente como un ente público territorial. Si bien una interpretación literal del título VII de la LGP induce a pensar que el mismo genera un sistema de responsabilidades sobre la base de daños a la Hacienda Pública, concepto cuyo contenido nos explicita el artículo 2 de dicho cuerpo legal. El artículo 140 de la LGP hace bascular el concepto de responsabilidad sobre la categoría jurídica de Hacienda Pública con un afán ciertamente restrictivo en la medida, y ahí está su justificación, que legitima la reclamación y declaración de daños a través de un expediente administrativo. Pero en sede jurisdiccional, en donde se ubica el enjuiciamiento ejercido por el Tribunal de Cuentas, la responsabilidad gira en torno al concepto de fondos públicos. En la medida en que se hayan originado daños en los fondos públicos se abre la posibilidad de declarar responsabilidades contables siempre que concurren el resto de requisitos establecidos en la Ley. La naturaleza de ente público de la sociedad estatal, el hecho de formar parte del sector público estatal, la circunstancia de que sus presupuestos se integren en los Presupuestos Generales del Estado, así como la función que tiene encomendada al servicio del interés público, permite deducir que los fondos de que el ente público es titular son públicos, sin que obste el hecho de que sus actividades se ajusten en parte al derecho privado, pues ello no modifica la naturaleza jurídica del ente considerado, ni el hecho de sus presupuestos contengan previsiones de gastos y no limitaciones, pues ello es una cuestión de disciplina presupuestaria que tampoco puede afectar a dicha naturaleza.

SENTENCIA 16/99, de 30 de septiembre, dictada en el recurso de apelación nº 23/99, correspondiente al juicio de cuentas nº 3/97. Ponente Excmo. Sr. D. Paulino Martín Martín.

El daño determinante de la responsabilidad contable debe ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado, es decir, para que pueda hablarse de responsabilidad contable debe existir un daño real, nunca potencial o futuro. El daño se produce por la prescripción de la deuda tributaria que impide que un ingreso público llegue a la Tesorería de la Hacienda Autonómica, y no antes, hasta ese momento solo se podría hablar de un perjuicio futuro o posible como consecuencia de la pérdida de la garantía establecida en el artículo 74 de la LGT y la presunta insuficiencia patrimonial del sujeto pasivo, pero hasta que dicha insolvencia no hubiera sido suficientemente probada y se hubiera emitido la declaración de fallido del deudor, no estaríamos ante un crédito incobrable. La imposibilidad inicial de cobro de la deuda tributaria únicamente nos permitiría hablar de una posibilidad de daño, ya que en tanto no se hubiera exigido el pago de la deuda mediante la reglamentaria notificación de la liquidación complementaria, no podríamos hablar de falta de pago de la misma. En ningún caso pueden dar lugar a responsabilidad contable los daños que no sean reales y efectivos, lo cual tiene lugar en el momento que la deuda prescribe. La notificación de la liquidación tributaria es esencial en el procedimiento ya que vincula al sujeto pasivo del impuesto con la obligación de satisfacer la deuda tributaria, quedando interrumpido el plazo de prescripción de la misma. Si no se le ha notificado la liquidación no ha nacido su obligación de pago y no se le podrá exigir el mismo por la vía de apremio. La omisión de la notificación de la liquidación complementaria debe calificarse de negligencia grave, ya que debió evitar el daño que el transcurso del tiempo, sin practicar correctamente la notificación podía producir. La diligencia que se requiere comprende no sólo las prevenciones y cuidados reglamentarios sino, además, todos aquellos que la técnica y la prudencia impongan para evitar el evento dañoso.

Si la concurrencia del daño era de esperar en la esfera normal de los acontecimientos existe una causa adecuada para la producción del daño que sirve de fundamento del deber de indemnizar. Si bien es necesaria la eficiencia de la causa para la producción del daño ello no entraña una intervención unitaria y decisiva de la misma en la producción del perjuicio, ya que la causa eficiente puede ser total, cuando no necesita del concurso de otra causa para producir íntegramente el efecto, y puede ser parcial, cuando éste no se produce sin el concurso de otra causa eficiente. Es causa eficiente para producir el resultado, aquella que aun concurriendo con otras, prepare, condicione o complemente la acción de la causa última. Ante la concurrencia de causas en la producción del resultado dañoso procede moderar equitativamente la cuantía de la indemnización, ya que la concurrencia de causas diferentes en la producción del daño no exonera de responsabilidad al agente, sino que ha de valorarse, y ambos agentes como causantes del daño, deben contribuir a su reparación debiendo tenerse en cuenta la participación de cada uno en la producción del resultado final dañoso, y las posibilidades que tuvieron de evitarlo. La compensación no puede realizarse mediante la aplicación de una regla general, sino teniendo en consideración todas las circunstancias concurrentes en el supuesto concreto de que se trata.

SENTENCIA Nº 18/99, de 11 de octubre. Recurso de apelación nº 61/98. Procedimiento de reintegro por alcance nº 239/96. Ramo de Defensa, Melilla. Ponente Excmo. Sr. D. Antonio del Cacho Frago.

Para que pueda existir malversación generadora de responsabilidad contable es necesario que se trata de fondos públicos y que se apliquen a usos ajenos. La jurisdicción contable es necesaria, improrrogable, exclusiva y plena y su actuación es compatible con la del orden jurisdiccional penal, compatibilidad que se basa en la autonomía de ambas jurisdicciones, únicamente limitada, por aplicación de los principios de seguridad jurídica y de cosa juzgada, en la previa declaración firme de hechos probados. La responsabilidad contable por su autónomo y especial régimen jurídico subjetivo, objetivo y formal, viene referida a las cuentas públicas, a la gestión de fondos públicos y, en definitiva, a la vulneración de la normativa presupuestaria y contable. La responsabilidad contable es una responsabilidad que se sustenta en la existencia de conceptos autónomos. Los artículos 615 y siguientes de la LECrim y 190 de la Ley Procesal Militar van dirigidos, en el primer caso, al Juez penal encargado de la instrucción del sumario y, en el segundo caso, al Juez Togado que declare procesada a alguna persona o aparezca indicada la responsabilidad civil de un tercero de las consecuencias de un delito, pero no al Juez contable, que ejerce su función jurisdiccional de acuerdo con los principios de necesidad, exclusividad, improrrogabilidad y plenitud y que, asimismo, lo hace con carácter preferente respecto de los restantes órdenes jurisdiccionales, por su especial significación como Juez natural predeterminado por la Ley para el enjuiciamiento de conductas productoras de un daño o perjuicio en los fondos públicos.

SENTENCIA Nº 19/99, de 28 de octubre. Recurso de apelación nº 32/99. Procedimiento de reintegro por alcance nº 161/96. Ramo de Asuntos Sociales, Madrid. Ponente Excmo. Sr. D. Miguel C. Álvarez Bonald.

La responsabilidad contable subsidiaria solo puede hacerse efectiva si no se ha podido obtener la debida reparación con cargo al responsable contable directo. La LOTCU otorga al juzgador la potestad de limitar la cuantía de la obligación reparatoria exigible a los responsables contables subsidiarios. La fuerza de cosa juzgada material de la sentencia dictada en apelación por la Sala del Tribunal de Cuentas no impide que el demandante pueda ejercitar, si lo estima oportuno, una nueva acción de responsabilidad contable contra otras personas que, no habiendo sido demandadas en el presente proceso, puedan no obstante ser responsables contables subsidiarios. No es posible la transmisión de la responsabilidad contable —ni directa ni subsidiaria— a los causahabientes, si no han aceptado expresa o tácitamente la herencia.

SENTENCIA 21/99, de 26 de noviembre, dictada en el recurso del artículo 41.2 de la Ley 7/88 nº 37/98. Ponente Excmo. Sr. D. Paulino Martín Martín.

La jurisdicción contable es competente para conocer y decidir las cuestiones prejudiciales, salvo las de carácter penal, que constituyan elemento previo necesario para la declaración de la responsabilidad contable y estén con ella relacionadas directamente. El Tribunal de Cuentas es competente para enjuiciar a meros efectos prejudiciales la validez del acuerdo de iniciación del expediente de exigencia de responsabilidad contable en vía administrativa, ya que es cuestión fundamental para llegar a un pronunciamiento sobre la responsabilidad contable que ha sido declarada en el mismo. El expediente administrativo de responsabilidad contable es un procedimiento iniciado de oficio no

susceptible de producir actos favorables para el interesado, no estamos ante un típico procedimiento sancionador, sino ante un expediente que no entraña penalidad ni sanción alguna para el responsable, sino únicamente la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados. Por tanto, la falta de resolución expresa en plazo por parte de la Administración produce los efectos previstos en el artículo 43.4 de la Ley 30/92, el expediente se entenderá caducado y se procederá al archivo de las actuaciones, lo que no impide, sin embargo a la Administración iniciar un nuevo expediente por los mismos hechos, ya que la caducidad por sí sola no produce la prescripción de la acción correspondiente.

El cauce procedimental adecuado para la exigencia de responsabilidad contable distinta de alcance en que hubiera podido incurrir el personal al servicio de las Corporaciones Locales es, por remisión expresa de los artículos 141.1b) y 144 de la LGP en relación con los artículos 12 de la LHL y 184 RGC, el expediente administrativo regulado en el Real Decreto 700/88. Sin perjuicio de lo que dispongan en cada caso las normas de derecho transitorio, para determinar la legislación aplicable debe acudir a la legislación vigente en el momento de la exigencia de la responsabilidad. La responsabilidad contable está siempre vinculada al manejo de caudales o efectos públicos, por lo que la participación en la actividad económico financiera de un ente público, hace a la persona, sea o no funcionario público susceptible de ser sujeto de responsabilidades contables. La responsabilidad exigida al recaudador como consecuencia de la existencia de valores prescritos es la responsabilidad contable, estamos, por tanto, ante un supuesto de responsabilidad patrimonial sin que pueda aceptarse aplicable el plazo de prescripción previsto en el Código Civil para la responsabilidad extracontractual, ni la aplicación del plazo establecido en el artículo 1964 del mismo texto legal, ya que la Ley 7/88 establece un plazo especial de prescripción de la responsabilidad contable, y como Ley especial sobre la materia constituye la legislación propia y específica aplicable.

SENTENCIA 22/99, de 26 de noviembre, dictada en el recurso de apelación nº 28/99, correspondiente al procedimiento de reintegro nº 246/95. Ponente Excmo. Sr. D. Antonio del Cacho Frago.

La existencia de la prescripción es cuestión de orden público, por lo que se impone su apreciación en todo tipo de procesos, pues opera de forma automática, salvo prueba de interrupción, y ha de declararse incluso de oficio. La inaplicación del instituto de la prescripción conculcaría el principio de seguridad jurídica y podría ocasionar indefensión. Los actos de interrupción de la prescripción precisan para la producción de eficacia jurídica el conocimiento formal del interesado, pues aunque se admitiese —en términos de dudosa procedencia jurídica— que la inactividad que tiene que producirse en el procedimiento correspondiente ha de ser plena y absoluta, no puede obviarse la circunstancia de que existen actos de impulso o de ordenación procesal que, sin estar condicionados en su validez al expreso conocimiento del interesado, no gozan per se de virtualidad interruptora suficiente a fin de aplicar el instituto prescriptorio. La incoación con conocimiento formal del interesado de un determinado expediente, cualquiera que sea su concreta naturaleza, que tenga por objeto hechos determinantes de responsabili-

dad contable debe producir la interrupción del plazo de prescripción, así la iniciación de actuaciones fiscalizadoras debidamente notificadas a los interesados en su condición de tales interesados, interrumpirá el plazo ordinario de prescripción.

SENTENCIA 25/99, de 22 de diciembre. Recurso de apelación ° 38/99. Procedimiento de reintegro por alcance nº 280/96. Ramo de Haciendas Locales, Jaén. Ponente Excmo. Sr. D. Antonio del Cacho Frago.

La cosa juzgada no es sino la fuerza que el Derecho atribuye a los resultados procesales, que se traduce en el respeto y subordinación a los hechos probados en un determinado proceso, haciéndose así éstos inatacables e inalterables. El principio de cosa juzgada es aplicable a todos los Tribunales, de cualquier orden. En su virtud los órganos jurisdiccionales están vinculados por los hechos probados declarados por otro Tribunal en sentencia firme. La cosa juzgada afecta al inmediato fin del proceso, al principio de seguridad jurídica y trata de evitar sentencias contradictorias, por lo que debe ser apreciado de oficio por los Tribunales. Las resoluciones que se dictan en el jurisdicción penal no producen excepción de cosa juzgada en las restantes jurisdicciones, salvo cuando se trate de hechos probados o de declaración de no haber existido los mismos.

Es legalmente posible el enjuiciamiento de unos mismos hechos por la jurisdicción penal y la contable, con plena autonomía jurisdiccional, relativa tanto a la apreciación y valoración de unos determinados hechos probados, como a la concreción de las consecuencias jurídicas que pueden desprenderse de los mismos, pues en una y otra jurisdicción son distintos los criterios de enjuiciamiento, y además, las normas aplicables en sede penal y en sede contable son de estructura finalista distinta y de diferente eficacia jurídica, si bien se exige un absoluto respeto a la fijación y declaración de esos hechos probados y a la autoría de los mismos.