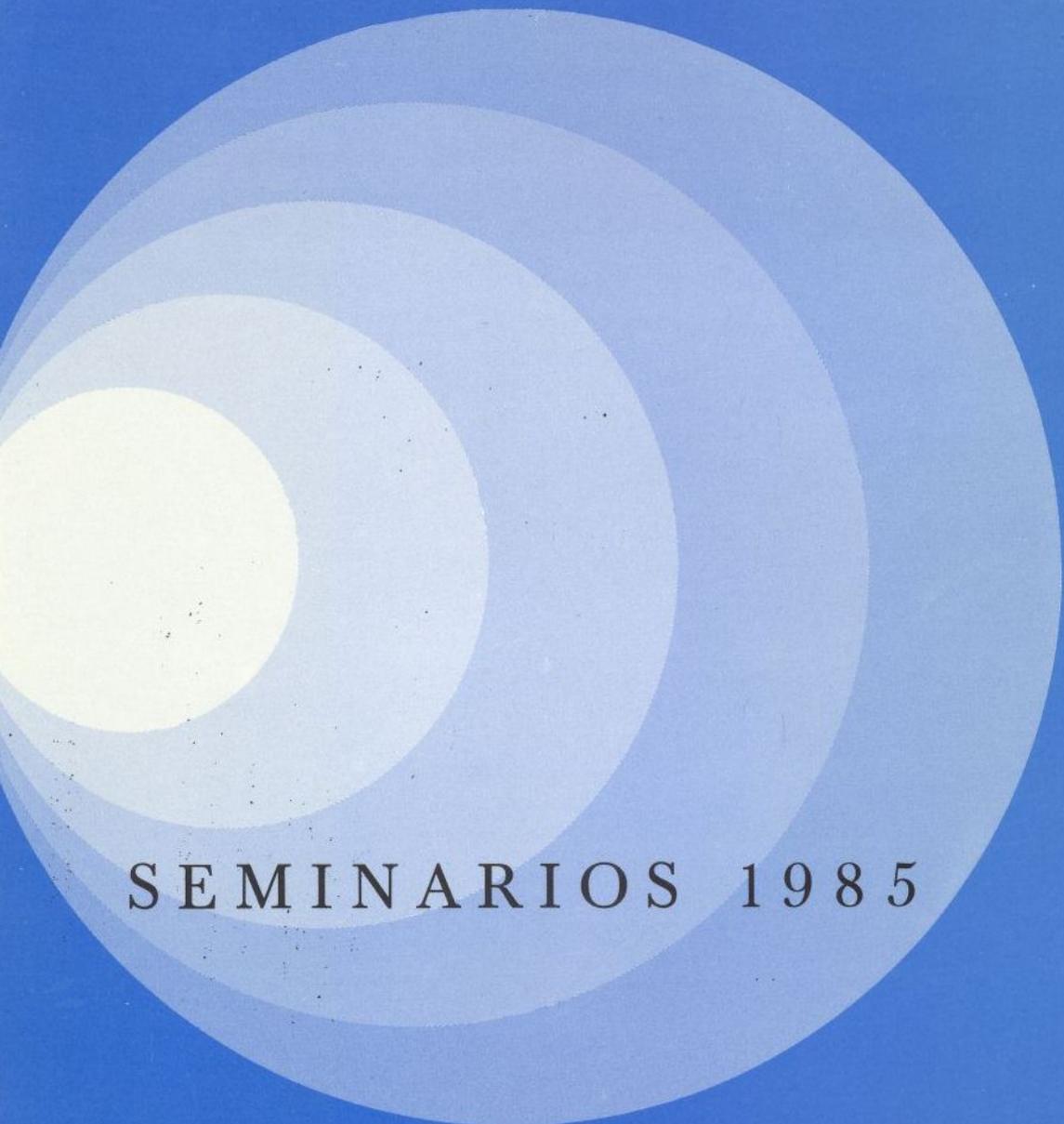


TRIBUNAL DE CUENTAS



SEMINARIOS 1985

ASOCIACION DE CENSORES LETRADOS Y CONTABLES
Y SERVICIO DE ESTUDIOS DEL TRIBUNAL

TRIBUNAL DE CUENTAS

SEMINARIOS 1985

ASOCIACION DE CENSORES LETRADOS Y CONTABLES
Y SERVICIO DE ESTUDIOS DEL TRIBUNAL

© Tribunal de Cuentas de España
I.S.B.N.: 84-505-5781-X
Dep. Legal: M-19.491-1987
Coordinación A. Gráficas: F. López Prados (ed.)
Imprime: Grafur, S.A.
Portada: F. López Prados
Ediciones Tribunal de Cuentas

INDICE

PROLOGO	IX
La fiscalización del Presupuesto de la Administración del Estado y de sus modificaciones <i>Francisco Fernández-Victorio de la Fuente</i>	1
Cuestiones que se plantean en las actuaciones de fiscalización de los Organismos Autónomos Administrativos por el Tribunal de Cuentas <i>Julián Mañez Vindel</i>	37
El control del Tribunal de Cuentas en la contratación de material militar en el extranjero <i>José Manuel Reus García-Bedoya</i>	55
El control de la actividad económico-financiera pública: Especial referencia al sistema de control interno <i>José Juan Blanco Lang</i>	67
Reflexiones sobre fiscalización de la contratación administrativa por el Tribunal de Cuentas <i>Juan Carlos López López</i>	91
Importancia de la Auditoría operativa en el Sector Público <i>José Reina Cantalejo</i>	103
El déficit público español: Una visión global <i>Jaime Requeijo González</i>	113
El déficit monetario del Sector Público en España y el cambio en su estructura de financiación <i>Leopoldo Gonzalo y González</i>	141
El déficit público en el programa económico a medio plazo <i>Alfonso García Santacruz</i>	153

Controles externos de la actividad económica-financiera del Sector Público (Especiales referencias a las Corporaciones Locales)	163
<i>Cristóbal Aragón Sánchez</i>	
La convalidación de los actos administrativos con referencia a los de la Administración Local	219
<i>Antonio Jiménez Hernández</i>	
La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas respecto a los ingresos públicos	233
<i>Eusebio González</i>	
El control de los ingresos públicos por el Tribunal de Cuentas: Un análisis de su previsible evolución	253
<i>José Luis Gisbert Iñesta</i>	
El control de las Delegaciones de Hacienda por el Tribunal de Cuentas	269
<i>Felipe Turiel Sandín</i>	
El contenido del control externo en un estado de estructura compleja: Especial referencia al "Control de eficacia"	281
<i>José Luis Marcos Martín</i>	
Consideraciones sobre la financiación básica de las Comunidades Autónomas y su control por el Tribunal de Cuentas	309
<i>Luis Díaz Contreras</i>	
 DOCUMENTACION	
Memorias referentes a las Cuentas Generales del Estado 1854 - 1978	323
<i>Manuel Nofuentes García Montoro</i>	

PROLOGO

En mi condición de Presidente de la Asociación de Censores Letrados y Contables del Tribunal de Cuentas, escribo estas breves líneas a modo de presentación o prólogo del libro Seminarios 1985, que recoge los trabajos desarrollados, en forma de ponencias y comunicaciones, en los distintos Seminarios que han tenido lugar en el transcurso del presente año.

En la redacción de los diversos trabajos, que ahora se someten a la consideración del lector, han participado Profesores Universitarios, profesionales y funcionarios, algunos de éstos del propio Tribunal de Cuentas, y en su conjunto constituye un serio e importante tratado de aportaciones doctrinales y prácticas sobre distintas materias, todas ellas de gran interés y de verdadera utilidad.

En mi opinión, la Comisión de Estudios de nuestra Asociación, ha venido y viene desarrollando una labor de especial importancia y trascendencia, al organizar los Seminarios, donde se lleva a cabo, desde los Primeros Encuentros Universitarios de 1980, una función investigadora de especial relevancia, con intercambio y contraste de opiniones que vienen a mejorar la función del propio Tribunal de Cuentas.

El presente trabajo que comentamos, por su contenido y variedad, debe de tener una difusión considerable entre los Organismos e Instituciones que le son afines, Universidades, Administración, Altos Tribunales, Comunidades Autónomas, etcétera, y ello, porque todo lo que sea contribuir a dar a co-

nocer la imagen del nuevo Tribunal de Cuentas, fuera de sus propios límites, es positivo y enriquecedor.

Por eso mismo, es absolutamente necesario y primordial que la Asociación de Censores Letrados y Contables del Tribunal de Cuentas, que me honro en presidir, continúe apoyando la labor que están llevando a cabo los Seminarios, para que éstos funcionen al máximo nivel posible.

Estoy convencido del éxito que la edición de Seminarios 1985 va a tener, pues es evidente el aumento de prestigio y de conocimiento general de una institución secular, como es el Tribunal de Cuentas, que debe redundar en beneficio de la Sociedad y del Estado.

En esa tarea, la Asociación de Censores Letrados y Contables del Tribunal tiene una función que desarrollar, dentro de sus posibilidades, con la mejor dedicación, esfuerzo e ilusión.

Sólo me resta felicitar a los autores de las ponencias y comunicaciones, agradecer a los miembros de la Asociación su habitual presencia en la celebración de los Seminarios y dejar constancia, por último, de mi profunda satisfacción por prologar este libro, al que deseo una andadura venturosa.

ANGEL LORÁN GIMENO
Presidente de la Asociación
de Censores Letrados y Contables
del Tribunal de Cuentas

LA FISCALIZACION DEL PRESUPUESTO
DE LA ADMINISTRACION DEL ESTADO
Y DE SUS MODIFICACIONES

FRANCISCO FERNANDEZ-VICTORIO DE LA FUENTE

Censor Letrado del Tribunal de Cuentas

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ALGUNAS REPERCUSIONES DE LAS LEYES DE PRESUPUESTOS DURANTE EL QUINQUENIO 1981-1985
 - 1. *Crecimiento constante del gasto público*
 - 2. *La nueva estructura presupuestaria*
 - 3. *Evolución del principio de universalidad del control*
 - 4. *Los avatares del principio de especialidad*
 - 5. *Algunos aspectos de la gestión presupuestaria*
- III. ANÁLISIS DE LA FUNCIÓN FISCALIZADORA
 - 1. *Planteamiento general*
 - 2. *Censura de cuentas*
 - 3. *Supuestos de fiscalización particular*
 - 4. *Análisis de la gestión financiera de la Administración del Estado*
- IV. REFLEXIONES FINALES

I. INTRODUCCION

La presente ponencia (1) pretende ser una reflexión sobre aquellas cuestiones más relevantes de la Función Fiscalizadora del Tribunal sobre la Administración del Estado. Los seminarios organizados hasta la fecha se han orientado, por una parte, en la exposición de los aspectos prácticos del trabajo que habitualmente se desarrolla en el Tribunal; por otra, el ofrecer alternativas y soluciones que, teniendo presente la Ley Orgánica, sirvan para la futura Ley de Funcionamiento, nacidas no tanto de las exposiciones como de los coloquios posteriores a la misma. En esta línea se mueven las presentes reflexiones.

Desde el punto de vista objetivo, la ponencia se centra en la Fiscalización del Presupuesto de la Administración del Estado, en correspondencia con la Cuenta de la Administración del Estado. Por ello no se entrará en la problemática específica de la fiscalización de los Organismos Autónomos Administrativos y Comerciales, aunque su financiación preferencial sea de transferencias corrientes y de capital del propio Presupuesto del Estado. No obstante, será preciso hacer referencias a tales Entes que forman parte de la Administración del Estado y que tienen un régimen contable y presupuestario diferenciado de aquélla y que significa una manifestación más del fenómeno calificado por el profesor Clavero Arévalo como «la huida del Derecho Administrativo General».

(1) Agradezco al Servicio de Estudios del Tribunal de Cuentas y al Consejo Rector de la Asociación de Censores Letrados y Contables, la confianza que me concede al encargarme la redacción de la ponencia del Seminario.

La fiscalización de la Administración del Estado presenta dos aspectos:

a) Condicionante material, esto es, la Ley General Presupuestaria y las Leyes de Presupuestos. A tal fin, se hace una aproximación temporal de las leyes de Presupuestos del quinquenio 1981 a 1985, que sin ser exhaustiva, sí al menos dibuje las líneas anuales y su influencia sobre aspectos ya regulados por la Ley General Presupuestaria.

b) Condicionante procedimental que sobre la base de las escasas normas de la vigente Ley Orgánica del Tribunal se intuye un sistema sobre su ejercicio y resultados de la fiscalización, y que se exponen en la segunda parte del trabajo.

II. ALGUNAS REPERCUSIONES DE LAS LEYES DE PRESUPUESTOS DURANTE EL QUINQUENIO 1981-1985.

1. Crecimiento constante del gasto público

La evolución durante el quinquenio de los créditos presupuestarios iniciales, expresados en billones de pesetas, así como la financiación de los mismos, tanto por derechos económicos como por operaciones de endeudamiento presenta el siguiente cuadro:

Año	Letra A	Letra B	Endeudamiento	Endeudamiento %
1981	2,8	2,3	0,5	17,85
1982	3,5	2,8	0,7	20
1983	4,5	3,4	1,1	24,44
1984	5,3	4,0	1,3	24,52
1985	6,1	4,5	1,6	26,22

Sin entrar en el análisis macroeconómico de dichas cifras, cuyo valor, por supuesto, palidece ante la fuerza de las cifras de realización presupuestaria, sí al menos puede hacerse alguna consideración breve de las mismas:

1. En el quinquenio se duplican los créditos por dotaciones (de 2,8 a 6,1 billones), lo que muestra la fuerte expansión del gasto público, si bien un análisis más profundo deslindaría el crecimiento de los gastos por los efectos puramente monetarios (2).

2. El crecimiento, tanto en términos reales como en los porcentuales, de las fuentes excepcionales de financiación de los créditos, apelando al endeudamiento, pues del 17,85 del año 1981 se pasa al 26,22 del año 1985.

Por otra parte, y siguiendo con la problemática del crecimiento de los créditos, el mecanismo de las modificaciones presupuestarias provoca los correspondientes incrementos para llegar a los créditos presupuestarios finales. El incremento de créditos se puede producir:

— Por los créditos extraordinarios, que normalmente se financian por vía de endeudamiento.

— Por los créditos ampliables, algunos de los cuales se financian con el mayor incremento en la recaudación de tasas, mientras que otros suponen apelación al endeudamiento.

3. El presupuesto de gastos no ha podido sustraerse a la creciente demanda de gastos por los sectores sociales. Esta demanda de gastos, en su gran parte, está en función de los intereses sociales, a saber, los empresarios (la inversión); los trabajadores (la pensión), y las diferentes personas físicas o jurídicas (la subvención). Esta presión provoca la paradoja de tener que soportar una mayor presión impositiva o merma salarial efectiva para costear los gastos que previamente se han reclamado.

El artículo 40 de la vigente Constitución española establece que la acción de los poderes públicos se realizará ... en el marco de una política de estabilidad económica. Para la actividad financiera de las Comunidades Autónomas, el artículo 2.º, número 1, apartado *b*) de la Ley Orgánica de Finan-

(2) Tiene plena aplicación la Ley de Wagner, de crecimiento continuo del Gasto Público.

ciación de las Comunidades Autónomas establece también el principio de «la garantía del equilibrio económico». En cambio ni la Constitución ni la Ley General Presupuestaria han recogido el viejo principio del equilibrio presupuestario, que ha sido punto de fricción, a veces, entre hacendistas y políticos.

2. La nueva estructura presupuestaria

Durante el quinquenio se ha producido un importantísimo cambio en la estructura presupuestaria, desarrollando el artículo 53, número 1, letra C de la vigente Ley General Presupuestaria, y en concreto, en la clasificación por programas (3). En este punto hay dos etapas claramente diferenciadas:

a) En los presupuestos para los ejercicios de 1981, 1982 y 1983, la presupuestación por programas se hace en paralelo con las clasificaciones orgánica, económica y funcional. Es la propia Ley de Presupuestos la que impone el mandato para el siguiente ejercicio, de presentar por programas los presupuestos de los Departamentos Ministeriales, y desarrollándose por las correspondientes Órdenes ministeriales la enumeración y documentación de los mismos. En el ejercicio de 1981, eran once los Ministerios obligados a la elaboración de los programas; a partir de 1982 lo fueron todos los Departamentos Ministeriales.

b) A partir de 1984 se inicia el camino de reforma presupuestaria, transformando el presupuesto clásico-administrativo en un presupuesto por objetivos, construido desde los programas de gasto y cuya finalidad es conseguir la utilización eficaz de los recursos públicos.

De esta forma, a partir de 1984, el presupuesto por objetivos se convierte en vinculante, dejando de ser una última categoría en las clasificaciones del artículo 53 de la Ley General Presupuestaria.

(3) Un estudio sobre la evolución histórica de la estructura presupuestaria, se encuentra en «La Reforma Presupuestaria en España», de Isidoro MARCOS SANZ, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 4.

Ahora bien, y para el Tribunal de Cuentas, ¿qué valor tienen los presupuestos por programas elaborados en los ejercicios de 1982 y 1983? ¿Tienen un valor puramente informativo?

En este punto es conveniente traer a colación la norma del artículo 3.º, párrafo 1 del Código civil, según el cual las normas se interpretarán ... en relación con los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social. Más adelante se desarrollarán las conclusiones de la presente afirmación.

3. Evolución del principio de universalidad del control

El principio de *universalidad del control* establecido en el artículo 16 de la Ley General Presupuestaria, y en virtud del cual todos los actos de la Administración del Estado que den lugar al reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico están sujetos a la actuación interventora, se ha podido desvirtuar en la práctica, en virtud de las Leyes de Presupuestos de 1983 —Disposición adicional décimoprimera— y de 1984 —Disposición adicional décimoquinta—, cuando establece que dicha función interventora podrá ser ejercida sobre «una muestra» (4).

¿Qué consecuencias pueden deducirse de este nuevo criterio legislativo? A mi modesto entender, las siguientes:

(4) «A fin de conseguir mayor agilización en los procedimientos de gastos e ingresos de la Hacienda Pública, la función interventora a que se refieren los artículos 16 y 93 de la Ley General Presupuestaria, en sus distintas modalidades, sin perjuicio del pleno mantenimiento de su actual régimen fiscalizador, podrá ejercerse aplicando técnicas de muestreo a los actos, documentos y expedientes objeto de control.» (Disposición adicional décimoprimera, núm. uno de la Ley de Presupuestos para 1983.)

«La Intervención General de la Administración del Estado determinará los actos, documentos o expedientes sobre los que la función interventora, a que se refieren los artículos 16 y 93 de la Ley General Presupuestaria, podrá ser ejercida sobre una muestra, y no sobre el total de la población. Este Centro determinará, asimismo los procedimientos a aplicar para la selección, identificación y tratamiento de la muestra, de manera que se garantice la fiabilidad y la objetividad de la información y propondrá la toma de decisiones que puedan derivarse del ejercicio de esta función.» (Disposición adicional décimoquinta de la Ley de Presupuestos de 1984.)

a) Se ha querido evitar la paradoja del control, esto es el desarrollo de grandes burocracias de control cuyo coste exceda a sus beneficios.

b) Supone una ruptura en las tesis clásicas de la necesidad de la actuación interventora para la perfección del acto administrativo de contenido económico.

c) Puede producirse el fenómeno de aminorar la responsabilidad del interventor en la misma medida que se acrecenta la del gestor.

d) Desaparece un importante filtro que detenía o depuraba posibles actuaciones de la Administración contrarias a la legalidad aplicable.

Herrero Suazo (5) al examinar las relaciones entre el control interno y externo —Intervención y Tribunal de Cuentas— manifiesta que un fuerte control interno, respaldado por el control externo será la mejor garantía para éste de que la acción administrativa se ejerce con rectitud.

4. Los avatares del principio de especialidad

El artículo 59 de la Ley General Presupuestaria consagra este principio al decir «los créditos para gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos o por las modificaciones aprobadas conforme a esta ley».

La propia ley modaliza dicho principio estableciendo un régimen de transferencias de crédito, que en líneas generales se sintetiza de la siguiente forma:

— Transferencias de créditos globales a específicos de la misma naturaleza económica (artículo 67 L. G. P.). Pueden ser aprobadas por el Gobierno a propuesta del ministro de Hacienda.

(5) S. HERRERO SUAZO, «El Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado: Concurrencia, Competencia e Independencia». En la obra colectiva *El Tribunal de Cuentas en España*. Dirección General de lo Contencioso del Estado.

— Transferencias de créditos dentro del mismo programa, aun con ciertas limitaciones (artículo 68 L. G. P.). Pueden ser aprobadas por el ministro de Hacienda.

— Redistribución de partidas dentro de un mismo concepto presupuestario (artículo 69 L. G. P.). Es facultad de los jefes de los Departamentos Ministeriales y de los Organismos Autónomos, y si se trata de gastos de personal, con acuerdo favorable del Ministerio de Hacienda.

Estas tres categorías de modificaciones presupuestarias, aparte de los límites específicos señalados en cada caso, tienen unos límites genéricos, que en ningún caso pueden rebasarse y son los taxativamente determinados en el artículo 70 de la propia ley.

De las tres categorías de transferencias de crédito es precisamente la establecida en el artículo 68 (transferencias dentro de un programa) la que puede plantear mayores problemas. Por una parte, cierra el camino a posibles transferencias de crédito entre los distintos servicios de un mismo Ministerio; por otra parte, limita o restringe los traspasos que supongan alteraciones en la clasificación económica de los créditos.

Ante esta circunstancia las Leyes de Presupuestos progresivamente conceden al Gobierno la facultad de practicar transferencias de crédito, rebasando los límites de la Ley General Presupuestaria. A tal fin, y para contemplar el fenómeno desde una perspectiva global, conviene distinguir dos períodos: El primero, comprende los ejercicios presupuestarios de 1981, 1982 y 1983; el segundo, los ejercicios de 1984 y 1985.

Hasta el ejercicio de 1983 el sistema de transferencias autorizado por las Leyes de Presupuestos, responde, en líneas generales, a los siguientes criterios:

a) Razones de Seguridad Nacional, y en base a las cuales se autorizan transferencias entre los capítulos relativos a dotaciones de las Fuerzas Armadas o de Seguridad del Estado.

b) Razones de racionalidad administrativa, en virtud

de las reestructuraciones de la Administración Pública, desaparición de la AISS o traspaso de servicios a Comunidades Autónomas o a Corporaciones Locales.

c) Tratamiento específico de determinadas inversiones. A este efecto, en las Leyes de Presupuestos se autorizan dos tipos de transferencias: Las que corresponda realizar entre el capítulo VI y el VII del mismo Servicio Presupuestario, para todos los ministerios, y las que pueden realizarse entre los capítulos VI y VII de todos los Servicios Presupuestarios del mismo ministerio, pero esta última posibilidad solamente alcanza a los Ministerios de Obras Públicas, Agricultura y Transportes.

d) De índole coyuntural, tales como la entrada en vigor de nuevas instituciones (Tribunal Constitucional, Consejo General del Poder Judicial) o fomento de actividades culturales y de desarrollo de la reforma educativa.

Como resumen se puede afirmar que el sistema de transferencias de crédito, en estos primeros tres períodos, están basados en la preponderancia de la clasificación orgánica y económica del presupuesto para establecer un sistema de autorizaciones al ejecutivo que alteren el principio de especialidad presupuestaria en función de dichas clasificaciones.

A partir de 1984, el centro de gravedad del presupuesto se desplaza hacia la clasificación de objetivos, construido por los programas de gasto, lo que acarrea un sistema distinto de transferencias de crédito. Tomando por base la Ley de Presupuestos de 1984, y cuyas líneas prosigue la de 1985, pueden distinguirse:

a) Autorizables por los departamentos ministeriales, previa conformidad con el Interventor Delegado: Cuando se trata de idéntico programa, aún cuando fueran de distinto servicio y entre los capítulos I, II (salvo servicios nuevos), VI y VII. En 1985 desaparece la mención al capítulo VII dentro de la competencia ministerial.

b) Transferencias autorizables por el Ministerio de Hacienda: En los casos de discrepancia con el interventor delegado, a favor de Comunidades Autónomas con

concreción de partidas en los decretos de traspasos; transferencias de crédito entre programas de la misma función, y transferencias entre los capítulos no comprendidos en el apartado anterior.

c) Transferencias autorizables por el Consejo de Ministros: En este punto, el artículo 7.º de la Ley de Presupuestos de 1985 es de gran fuerza expansiva, ya que le corresponde aprobar las transferencias entre programas de un mismo o distintos departamentos ministeriales incluidos en distintas funciones. En la Ley de Presupuestos de 1984 se refería su competencia expresa a materias sustantivas, tales como la Defensa y Seguridad del Estado o la Reforma Educativa, como también una serie de programas especiales, restricciones que han desaparecido para 1985.

Dos conclusiones se pueden deducir de este cuadro de transferencias:

— La regla general —principio de especialidad— se ha desnaturalizado, y, por lo menos, a nivel legislativo puede convertirse en excepción si el ejecutivo agotase las muchas posibilidades que la ley le ofrece para las transferencias de crédito.

— Las medidas de control —comunicación a la Comisión de Presupuestos del Congreso de los Diputados y del Senado— que se establecían en determinados casos por las Leyes de Presupuestos anteriores a 1984, se difuminan en las leyes posteriores. Desaparece el requisito formal de la comunicación por el ejecutivo y, por ello, el control presupuestario concomitante, el ejercicio tendrá que realizarse dentro de las coordenadas que la Constitución y los reglamentos parlamentarios han diseñado para el control del Gobierno por parte del legislativo.

5. Algunos aspectos de la gestión presupuestaria

La Ley General Presupuestaria estableció un cuadro de competencias administrativas en ciertos aspectos de la ges-

tión financiera, que posteriormente se ha alterado por la Ley de Presupuestos. En concreto, podrían señalarse los siguientes casos:

a) La incorporación de remanentes (artículo 73 L. G. P.), que corresponde al Ministerio de Hacienda, pero que por Ley de Presupuestos de 1985 pueden ser autorizadas por el Ministerio respectivo cuando se trate de compromisos del último mes o por los generados en función de la recaudación de derechos afectados.

b) Generación de créditos por ingresos (artículo 71 L. G. P.), competencialmente atribuida al Ministerio de Hacienda, pero que por la Ley de Presupuestos de 1985, en ciertos casos, se atribuyen al Ministerio respectivo.

c) Transferencias de crédito, atribuida por la Ley al Ministerio de Hacienda y al Consejo de Ministros en ciertos casos y que, según se ha visto anteriormente, se ha atribuido a partir de 1984 al Ministerio afectado.

Ello muestra la tendencia a la descentralización de la gestión presupuestaria en los ministerios, minorando el protagonismo del Ministerio de Hacienda, siendo las consecuencias imprevisibles, aunque justo es reconocer tienen su apoyo en el principio de descentralización que expresamente recoge nuestra Constitución en el artículo 103, párrafo primero.

III. ANÁLISIS DE LA FUNCIÓN FISCALIZADORA

1. Planteamiento general

La Función Fiscalizadora del Tribunal presenta dos características fundamentales:

a) Es una actividad delegada de las Cortes Generales (6). Así se desprende del propio texto constitucional —artículo 136— como de la Ley Orgánica —artículo 1.º—,

(6) A esta solución llega también L. M. CAZORLA PRIETO, «Relaciones del Tribunal de Cuentas con las Cortes Generales», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 12.

y no podría ser de otra forma, pues si la función fiscalizadora no tuviese competencia delegada del Poder Legislativo, significaría otorgar al Tribunal la categoría de «cuarto poder», interpretación que no parece acorde con la voluntad del legislador.

b) Como consecuencia de la anterior, la función fiscalizadora cumple el condicionamiento técnico de la competencia de las Cortes Generales recogida en el artículo 66 de la Constitución, a saber: «el control de la acción de gobierno», referido a la actividad económico-financiera.

Nuestra Ley Orgánica, que en esta materia no es lo suficientemente clarificadora, sí, al menos, atisba un cuadro que en líneas generales podría ser el siguiente:

- Dependencia orgánica de las Cortes (artículo 1.º, 2).
- Competencia delegada de las Cortes en la fiscalización de las cuentas y de la gestión económica.
- Independencia funcional (artículo 5.º).

Dentro de la función fiscalizadora, se distinguen tres aspectos diferenciados, aunque correlacionados:

a) Censura de cuentas, que se extenderá tanto a la Cuenta General del Estado como a las parciales que la forman y, en general, a todas las cuentas del sector público que han de rendirse al Tribunal.

b) Análisis de actuaciones administrativas especiales, esto es, los supuestos que el artículo 11 de la Ley Orgánica reconoce como de fiscalización particular (contratación administrativa, variaciones patrimoniales y modificaciones presupuestarias).

c) Análisis de la actividad económico-financiera en la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos (artículo 9.º de la Ley Orgánica).

Estas tres actividades, cuyo desglose y problemática se desarrollará a continuación, están entre sí relacionadas, ya que, en el supuesto de contratación administrativa, hay una

fiscalización del expediente de contratación, origina unos pagos verificables por censura de cuentas y son susceptibles de análisis dentro de la ejecución de los programas. Los créditos extraordinarios —por poner un caso de modificación presupuestaria— originará también un desarrollo en las correspondientes cuentas de Tesorería y de Gastos Públicos, susceptibles de verificación por censura y de análisis posterior.

2. Censura de cuentas

A pesar de la taxativa declaración del artículo 136, número 2, «las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste», la Ley Orgánica de 1982 parece haber querido olvidarse de la censura de cuentas como actividad del Tribunal, al menos nominalmente, pues, y como veremos más adelante, ha elegido fórmulas sustitutorias del concepto. Este silencio en la denominación puede responder a alguno de los siguientes criterios:

— El deseo del legislador de romper con la tradición histórica que incluía la censura de cuentas dentro de la función jurisdiccional.

— La voluntad del legislador de no entrar a desarrollar los procedimientos fiscalizadores en la Ley Orgánica, relegándolos a la Ley de Funcionamiento.

En todo caso, una interpretación sistemática de las normas colige la vigencia de la censura de cuentas. No se trata de revitalizar el fallo de las cuentas de la legislación anterior ni tampoco es una identificación entre censura de cuentas y juicio de cuentas como se ha defendido en otros trabajos doctrinales (7). Sin entrar en profundidad en esta cuestión, baste decir que el juicio de cuentas, como actividad de la función jurisdiccional, está previsto para la exigencia de responsabilidades en los supuestos no definidos como alcance que hayan ocasionado perjuicios a la Hacienda.

(7) Magín SANSEGUNDO ARRIBAS, «Reflexiones sobre la jurisdicción del Tribunal de Cuentas. Referencia especial al llamado Juicio de Cuentas». Ejemplar mecanografiado.

Dentro de la censura de cuentas, hay que distinguir la referente a la Cuenta General del Estado, de las parciales que le sirven de fundamento.

La censura de la Cuenta General, como actividad fiscalizadora, consistirá en la declaración realizada por el Pleno del Tribunal de Cuentas, tras el examen y comprobación de todas las parciales que la forman. Se trata, por tanto, de un examen final e integrador de las tres cuentas que recoge el artículo 132 de la Ley General Presupuestaria (8), y, a su vez, estas cuentas corresponden con otras tantas administrativas.

Se plantea el problema de si existe una línea divisoria entre la censura de la Cuenta General y el Informe anual, que, según el artículo 13 de la Ley Orgánica, comprende «el análisis de la Cuenta General del Estado». La solución viene determinada por los siguientes argumentos:

— La cuenta general es una agregación de otras de contenido más limitado, sectorial, objetiva y territorialmente.

— La Ley General Presupuestaria ya distinguía entre «examen y comprobación» para remitirla nuevamente a la Intervención General del Estado y el Informe-Dictamen (artículo 137), que se remitía a las Cortes y al Gobierno.

— La actividad de «examinar y comprobar» se centra en la certificación de la exactitud de las partidas de todas las cuentas y su justificación según la normativa aplicable.

En definitiva, el artículo 13 se refiere al control de la

(8) El desarrollo de las tres cuentas por vía reglamentaria es el siguiente:

Cuenta de la Administración del Estado: Orden de 8 de diciembre de 1978 y Orden de 24 de julio de 1984.

Cuenta de los Organismos Autónomos Administrativos: Orden de 10 de julio de 1978 y Orden de 24 de julio de 1984, con desarrollo, en esta última del Remanente de Tesorería que no se recogía en la legislación anterior.

Cuenta de los Organismos Autónomos Comerciales: Orden de 10 de julio de 1978.

actividad económico-financiera, mientras que el artículo 10 lo hace a la regularidad contable, pudiendo darse el caso de cuentas rendidas correctamente, pero que no corresponden, tras su análisis, a una gestión correcta.

Por lo que se refiere a las restantes cuentas, que por agregación forman la general del Estado, hay que distinguir entre requisitos subjetivos y objetivos de las censuras a practicar.

Requisitos subjetivos:

La censura de cuentas, cualquiera que fuere su clase, exige que se trate de cuentadantes:

— Los enumerados expresamente en el artículo 128 de la Ley General Presupuestaria (9).

— Los que con arreglo a las leyes que le sean de aplicación tengan dicha condición y administren o gestionen fondos integrantes del sector público (artículo 4.º de la Ley Orgánica).

Requisitos objetivos:

De las categorías de censuras, establecidas por el Reglamento de 1935, bien pueden reducirse a dos:

A) *Censura previa*

Debe extenderse esta censura a los siguientes supuestos:

— Para libramientos o cuentas que no acompañen la justificación establecida en las normas aplicables.

(9) Serán cuentadantes en las que hayan de rendirse al Tribunal de Cuentas del Reino: *a)* Los funcionarios que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de gastos, así como las demás operaciones de la Administración General del Estado. *b)* Los Presidentes o Directores de los Organismos Autónomos y Sociedades del Estado. *c)* Los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado, sin perjuicio de que sean intervenidas las respectivas operaciones y *d)* Los perceptores de la subvenciones corrientes a que se refieren los artículos 80 y 123, párrafo 2 de esta ley.

— Para reclamar la justificación no remitida por los organismos autónomos cuando hayan hecho uso de lo dispuesto en las normas provisionales reguladoras de su contabilidad (10).

La tramitación de la misma *de lege ferenda* puede ser muy breve: Nota del contador indicativa de la documentación que debe reclamarse y redacción con la firma del censor. El plazo de cumplimiento no debe exceder de veinte días. Recibida la documentación solicitada, procederá el archivo de la documentación, con la nota de conformidad del censor en el caso de encontrarse correcta.

Es de hacer constar que en el Reglamento de 1935, en su artículo 63, número 5, recogía el supuesto de la falta de justificación como motivo de extensión de «censura con reparos»; no obstante, ya que la finalidad de la censura previa es la de completar la documentación sin entrar en mayores valoraciones, no se cree conveniente que para este supuesto proceda la censura con reparos.

El incumplimiento del requerimiento establecido en la censura previa determinará la apertura del expediente de reintegro (artículo 7.º, 3 de la Ley Orgánica).

B) *Censura con reparos*

Es la actividad por la cual se entra a criticar a fondo las partidas de la cuenta y se extiende en los casos en que la cuenta en su totalidad o en las parciales no se ajuste a la normativa vigente. Sin hacer una enumeración exhaustiva de los supuestos en que procede, si al menos pueden indicarse *ad exemplum* los casos en que debe emplearse:

- Falta de correspondencia entre el saldo saliente y entrante.
- Conformidad de partidas de cargo y data con otras cuentas.

(10) Número 36, apartado j) de la Orden de 24 de julio de 1984 reguladora de la Contabilidad del Estado y de los Organismos Autónomos, y que deja vigente algunas normas de la Orden de 10 de julio de 1978. Para los Autónomos Comerciales, Orden de 16 de junio de 1978, apartado 3.2.6.

— Incumplimiento de la legalidad presupuestaria o administrativa aplicable.

— Errores aritméticos.

La tramitación de la censura con reparos en líneas generales puede ser la siguiente:

— Extensión del pliego de reparos.

— Contestación.

— Calificación del Censor.

— Comunicación al Fiscal.

— Decisión del Consejero.

En primer lugar, el Ministerio Fiscal del Tribunal de Cuentas deberá conocer siempre —por sí o a través de los Abogados Fiscales que designe para la Sección de Fiscalización— de todas las censuras con reparos que se inicien en el Departamento. Ello se deduce de la Ley Orgánica (artículo 27), en relación con el artículo 3.º, apartados 6 y 15, del Estatuto Orgánico, aprobado por la Ley 50/81. Igualmente, la calificación del Censor, previamente a la decisión del Consejero, debe remitirse al Fiscal. En todo caso, la calificación del Censor debe contener expresa referencia de «si a su juicio existen indicios de posibles responsabilidades contables» a tramitar por alguno de los dos primeros procedimientos jurisdiccionales del artículo 25 de la Ley Orgánica.

La solvencia o insolvencia de los reparos determina la apertura del Juicio de Cuentas. En el caso de reparos que no lleven consigo perjuicios a la Hacienda, pero que determinen prácticas abusivas o contrarias a los principios de economía, documentarán el Informe o Memoria en la forma establecida por el artículo 13.

C) *El expediente de fiscalización como solución transitoria*

Conviene hacer una referencia al origen de este procedimiento de fiscalización, que, desde la entrada en vigor de la Ley Orgánica, se ha venido utilizando en el Departamento

de Cuentas del Estado como medio sustitutorio de la censura con reparos.

A la vista de la Disposición Final Segunda, la Ley de Procedimiento Administrativo se debía aplicar a las fiscalizaciones en curso, ya que la ley no regulaba propiamente procedimientos fiscalizadores, sino resultados de la fiscalización.

Por otra parte, la aplicabilidad directa del Reglamento en esta materia presentaba problemas, derivados de la visión excesivamente jurisdiccionalista en la regulación de las censuras.

Por último, la nueva etapa de la fiscalización de las cuentas del Estado también tenía en cuenta el aspecto de gestión con preferencia a la dación de cuentas y se trataba de buscar un sistema para controlar la actuación presupuestaria de los gestores en aquellas actuaciones presumiblemente contrarias a los principios de legalidad, eficiencia y economía.

Con el expediente de fiscalización se cumplían las garantías legales de cuentadantes y gestores, se respetaba el principio contradictorio; se velaba por la puridad del procedimiento al dar conocimiento al Ministerio Fiscal de su iniciación y conclusión.

El expediente terminaba con una nota fiscalizadora, en la que se hacía constar si había o no indicios de responsabilidad contable y a la vez servía de base para documentar el informe a rendir a las Cortes por el Tribunal en cumplimiento del artículo 13 de la Ley Orgánica.

Si la Ley de Funcionamiento regulase expresamente la censura con reparos, el expediente de fiscalización quedaría como procedimiento idóneo para el análisis de la gestión realizada por quienes no tengan la condición de cuentadantes del Tribunal.

3. Supuestos de fiscalización particular

El artículo 11 de la Ley Orgánica establece tres supuestos, en los que el Tribunal debe realizar una fiscalización espe-

cífica, a saber: la contratación administrativa, las variaciones patrimoniales y las modificaciones presupuestarias. Cada uno de los tres supuestos presenta una amplia problemática, por lo que se opta por hacer algunas consideraciones a cada actuación.

A) *Fiscalización de la contratación administrativa*

En este punto, las Leyes de Presupuestos han elevado progresivamente los topes cuantitativos para proceder a la contratación directa en vez de acudir al trámite del concurso-subasta, siendo este último el que verdaderamente garantiza la efectividad de los principios de publicidad y concurrencia que informa la legislación de contratos del Estado.

Una de las irregularidades más frecuentes de la contratación administrativa consiste en adjudicar directamente la obra a un mismo contratista mediante el procedimiento de fraccionarla artificialmente en dos o más contrataciones. En este punto, el Tribunal de Cuentas denunció la situación en el dictamen de la Cuenta General de 1979, pero en la Comisión Mixta no tuvo la propuesta una acogida calurosa. Sería deseable que el Tribunal siguiese denunciando esta práctica irregular y defendiera, en todo momento, el principio de unidad de obra recogido en los artículos 58 y 59 del Reglamento de Contratos del Estado.

A la hora de la fiscalización de la contratación administrativa hay que tener en cuenta, en los contratos de obras, la designación de los profesionales que han de dirigirla cuando éstos actúan en su condición de «profesionales libres». Prescindiendo de los posibles abusos que hubiera ocurrido antes de la entrada en vigor de la Ley de Incompatibilidades, el sistema para la designación debe estar presidido por la objetividad que señala el artículo 103 de la vigente Constitución (11).

(11) Es muy loable la decisión del Ministerio de Justicia, sobre selección de arquitectos en las obras a realizar con cargo al presupuesto, que recoge la Instrucción 8/1984. En líneas generales, la designación de arquitectos se hace sobre la base del concurso, con intervención del Consejo General del Colegio de Arquitectos, y tiene en cuenta tanto la territorialidad de la obra y residencia del arquitecto, como el volumen de obra a encargar que no puede superar determinadas cuantías para el equipo correspondiente.

B) *Análisis de las variaciones patrimoniales*

Sobre este punto, y de cara a la fiscalización del presupuesto, pueden hacerse las siguientes consideraciones:

a) La cuenta de propiedades que recogía el artículo 76 de la Ley de Administración y Contabilidad de 1911 ha perdido importancia, teniendo en cuenta que su fundamento fue reflejar contablemente las operaciones realizadas con motivo de las leyes desamortizadoras.

b) Hasta la fecha, y así se criticó en algunas Memorias rendidas a las Cortes por el Tribunal, no se ha desarrollado la contabilidad del patrimonio mobiliario del Estado ni, por consiguiente, la Cuenta de Títulos y Valores del Estado, establecida en el Decreto 1842/75. A este efecto, en el Presupuesto del Estado figura, en la Rúbrica 31.03.847 una dotación para adquisición de acciones; en el año 1983 fue de 14.301.000.000 pesetas, y en 1984, 15.158.900.000 pesetas.

c) Es de tener en cuenta también que la adquisición de acciones por el Estado puede devenir con cargo a presupuestos de los organismos autónomos, incluso a veces la inversión viene determinada por una orden superior. Este procedimiento de actuación del Estado en el mercado de capitales quizás pudiera parecer poco transparente.

d) En el momento en que la Administración del Estado se encuentra en proceso de cambio, por la entrada en funcionamiento de la Administración Autonómica, habrá que ser especialmente minuciosos en el control de la adscripción de los bienes afectados por el proceso de transferencias, de forma que el Tribunal contribuya a imponer racionalidad en la utilización de los bienes del Estado.

e) Por último, el cumplimiento del Plan General de Contabilidad Pública —ya sea en su versión de 1981, ya en la de 1983— será el instrumento preciso para el análisis de las variaciones patrimoniales, utilizando las técnicas del análisis patrimonial aplicable a la empresa

privada, a la vista del cuadro de financiamiento y de la cuenta anual «Resultado de la cartera de valores».

C) *Fiscalización de modificaciones presupuestarias*

En este punto pueden hacerse las siguientes precisiones:

a) Concesión de créditos extraordinarios y suplementos de crédito por decreto-ley. Aun cuando el artículo 64 de la Ley General Presupuestaria es claro al respecto, en el sentido de precisar ley aprobada en Cortes para la concesión de créditos extraordinarios o suplementos de crédito, en diferentes ocasiones se ha utilizado el mecanismo del artículo 86 de la Constitución para aprobar tales modificaciones presupuestarias. Esta situación ya se denunció por el Tribunal de Cuentas en su Memoria Dictamen de 1979, lo que fue contestado por un diputado en los debates de la Comisión Mixta (12).

La cuestión no es baladí, teniendo en cuenta que en casi todos los ejercicios presupuestarios se hizo uso de tal procedimiento, y si la finalidad preferente del Gobierno fue la de atender o crear nuevas actuaciones que precisaban el carácter de urgente, la necesaria dotación de recursos, por crédito extraordinario, quedaba aprobada por la convalidación en bloque del decreto-ley.

El artículo 86 de la Constitución concede al Ejecutivo la facultad de realizar actuaciones legislativas «en los casos de extraordinaria e urgente necesidad»; ciertamente no figuran los créditos extraordinarios ni los suplementos de crédito como materia excluida de tal posibilidad; no obstante el procedimiento del decreto-ley (13), convalidado por el Congreso de los Diputados no puede considerarse correcto por las siguientes razones:

(12) El señor BRAVO DE LAGUNA BERMÚDEZ, en la Sección de la Comisión Mixta que debatía el Informe del Tribunal referente al ejercicio de 1979.

(13) Durante el ejercicio de 1981, la aprobación por Real Decreto-ley de la Creación del Instituto Nacional de Hidrocarburos y de Reconversión Industrial dieron origen a la aprobación, dentro de su articulado de créditos extraordinarios para la financiación de los gastos originados a tal fin.

— La competencia para la aprobación de los Presupuestos Generales corresponde a las Cortes Generales (artículo 134 de la Constitución), compuesta por el Congreso de los Diputados y el Senado. Mediante el decreto-ley se hurta la competencia del Senado en la materia presupuestaria.

— El artículo 134, número 5, se refiere al supuesto de «Proyectos de ley que impliquen aumento del gasto público», como facultad que se confiere al Gobierno, sin referirse al decreto-ley; por ello, los créditos extraordinarios gozan de la misma «reserva de ley» que los Presupuestos Generales del Estado y sin que sea posible aprobarlos por razones de urgencia.

b) Transferencias efectuadas a comunidades autónomas en virtud de la asunción por tales entes de competencias administrativas. Como ya quedó expuesto con anterioridad, las leyes de presupuestos han establecido un amplio sistema de autorizaciones para establecer una correcta correspondencia entre descentralización administrativa y dotación presupuestaria. El gran peligro del Estado autonómico puede ser el de duplicar la burocracia administrativa (Servicios Centrales y Comunidades Autónomas), que sería incompatible con los propios preceptos constitucionales (artículo 31, entre otros). Desde el punto de vista puramente teórico, la actividad presupuestaria de las comunidades autónomas debe crecer en la misma medida en que decrece la de la Administración Central en los servicios transferidos; por ello, la fiscalización de las transferencias, desde los ministerios a la Sección 32 —entes territoriales— puede ser un instrumento valiosísimo para calibrar, desde el punto de vista presupuestario, la racionalidad en el proceso de transferencias.

c) El artículo 71 de la Ley General Presupuestaria establece los supuestos de generación de crédito en el estado de gastos de ciertos ingresos que el mismo precepto especifica. Sin ánimo de legislar, esta disposición no se armoniza con los nuevos planteamientos de la hacienda, donde la afectación de ingresos no goza de excesivo predicamento, dándose el contrasentido de que

gastos presupuestarios de un ejercicio (adquisiciones o concesión de préstamos) generan nuevos gastos en virtud de la creación de ingresos residuales. Se estima más racional aplicar tales ingresos al Presupuesto de Ingresos en el capítulo correspondiente al Estado, letra B, sin afectación de ninguna especie.

d) Por último, y en cuanto a los créditos ampliables, también *de lege ferenda*, la disposición del artículo 66 de la Ley General Presupuestaria de considerar como tales aquellos créditos en función de la efectiva recaudación de derechos afectados —y cuyos remanentes pueden incorporarse al ejercicio siguiente—, no resiste una crítica favorable, pues la tendencia actual es precisamente la contraria a la afectación de impuestos.

D) *Procedimientos para la fiscalización de estas tres categorías de actuaciones administrativas:*

a) *Censura de cuentas.*—Procederá este procedimiento cuando la actuación administrativa quede reflejada en una cuenta a rendir al Tribunal (cuenta de valores mobiliarios), en sus dos modalidades ya indicadas de previa o de reparos, y en su caso de conformidad en la forma ya expuesta en el apartado anterior.

Una modalidad interesante es la que se refiere a las modificaciones presupuestarias, que forman parte de la cuenta de la Administración General del Estado, y en concreto de la Liquidación de Presupuestos. El soporte contable radica en el libro auxiliar de modificaciones de crédito y que se justifica con los expedientes individuales de cada modificación presupuestaria. Sobre tal libro procederá la verificación, según el artículo 23 de la Ley, ya que no procede la censura por no tener la condición de «Cuenta», que es precisa para que proceda dicha actuación.

b) *Expediente de fiscalización.*—Procederá tal actuación cuando del examen de los expedientes se desprenda posibles irregularidades de gestión que en su día puedan constituir materia de juicio de cuentas o

aun cuando sin presumir posibles responsabilidades puedan constituir materia del informe de gestión a rendir al Tribunal de Cuentas.

La tramitación del expediente, en líneas generales, sería:

- Apertura, dando cuenta al Ministerio Fiscal.
- Traslado al gestor para información y descargo.
- Propuesta del censor, con especial mención de la existencia de indicios de perjuicios a la Hacienda.
- Traslado al Ministerio Fiscal.
- Decisión del Consejero.
- Propuesta de nota, informe o inclusión en la Memoria, al Pleno del Tribunal de Cuentas, por el consejero de Cuentas.

4. Análisis de la gestión financiera de la Administración del Estado

A la vista del artículo 9.º de la Ley Orgánica puede desprenderse:

- a) Qué tiene que fiscalizar el Tribunal: El sometimiento de la actividad financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía.
- b) Cómo lo tiene que hacer: Analizando la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos.

Estas dos preguntas se complementarían con una tercera, a saber: cuándo tiene que hacerlo, a partir de qué ejercicio económico. Sobre este punto, y a falta de normas de derecho transitorio, se puede concluir que será obligatorio a partir del Presupuesto de 1982, más las cuentas rendidas correspondientes a ejercicios anteriores pueden ser fiscalizadas también de acuerdo con el procedimiento de la nueva ley (Disposición Transitoria Primera del Código civil en relación con la Cuarta).

A) *Sometimiento de la actividad financiera a los principios de legalidad, eficiencia y economía*

a) *Legalidad.*

El artículo 13, que desarrolla a este efecto lo establecido en el 9.º de la Ley Orgánica, diseña el cuadro normativo que debe tener presente el Tribunal a la hora de analizar la gestión de la Administración y que abarca a:

- La observancia de la Constitución.
- Las leyes sustantivas de ingresos y gastos.
- Normas reguladoras de la actividad económico-financiera.
- Normas presupuestarias.

Por su parte, la Ley General Presupuestaria establece también el control de legalidad en su artículo 16, encomendando a la Intervención General el control de todos los actos de la Administración del Estado y de sus organismos autónomos que den lugar al reconocimiento de derechos y de obligaciones de contenido económico, ingresos, pagos y aplicación de caudales públicos.

Por tanto, en esta materia, y por distintos órganos, existe una clara concurrencia de funciones, aunque de distinto valor y resultados:

— El control interno se mueve sobre la base de la legalidad financiera, mientras que la fiscalización externa abarca tanto la legalidad financiero-presupuestaria como material.

— En caso de disconformidad, el órgano de control interno actúa a través del expediente de reparo (artículos 96 y 97 de la L.G.P.), mientras que las irregularidades o contravenciones observadas en la función de fiscalización darán lugar bien a la apertura del juicio de cuentas, bien a la denuncia en la Memoria anual.

Ahora bien, el hecho de que se muevan en distintas órbitas no quiere decir que ambos controles se ignoren. Antes

al contrario, se propugna la colaboración entre ambos. En este sentido es importante destacar que la Comisión Mixta Cortes Generales-Tribunal de Cuentas, al solicitar recientemente una auditoría sobre la Compañía Metropolitana de Madrid, estableció que dicho informe debía «aportar» el que hubiera hecho la Intervención General después de rechazarse la petición que decía «integración».

Por ello, las relaciones de control interno y externo, en caso de concurrencia del control de legalidad, pueden tener una doble vía (14):

— Remitiendo al Tribunal de Cuentas los expedientes de discrepancia, en todo caso, y no solamente en los casos de responsabilidad contable señalada en el artículo 39,1 de la Ley Orgánica.

— La remisión puntual de los informes de control financiero y de auditoría establecidos por el Real Decreto 1.124/78.

De esta forma, el control externo se apoyará en el interno —más cercano e incluso concomitante con la gestión— y se evitarán duplicidades burocráticas.

b) Eficiencia.

La eficiencia en el gasto público es un derecho del ciudadano (artículo 31,2 de la Constitución); por otra parte, es una obligación de la Administración al gestionarlo; por último, es el punto de mira que ha de tener presente el Tribunal en su análisis de la gestión económico-financiera de la Administración.

El concepto de la «eficiencia» y su aplicación a la Administración ha suscitado evidente polémica. La Ley General

(14) En el Proyecto de Ley de Funcionamiento, artículo 38,3, se establece la obligatoriedad de remisión con las cuentas de una certificación de no existir reparos de legalidad.

Soluciones más avanzadas patrocina César ALBIÑANA, «Los controles interno y externo en España, una propuesta de reforma» que en síntesis constan en la dependencia del control interno respecto del externo.

Presupuestaria acuñó el concepto de «control de eficacia», y a la vista del mismo, Marcos Sanz (15) aludió al grado en que los programas de gasto tienden a la consecución de objetivos, mientras que la eficiencia se refiere a la minimización del coste de las actividades administrativas.

Más precisa es la idea del Consejero Andrés Suárez (16), quien manifiesta, para las sociedades estatales, que el análisis de eficiencia consiste en la comparación de las previsiones con las realizaciones, lo que da a conocer el grado de cumplimiento, tanto de los fines públicos como de los objetivos financieros.

Este concepto de la eficiencia es plenamente adaptable a la Administración del Estado, abarcando tanto las desviaciones presupuestarias como los resultados.

En este sentido es de hacer notar que los presupuestos iniciales, por mor de las transferencias de crédito, pueden no coincidir con los finales. En algunas secciones presupuestarias se autoriza por la Ley de Presupuestos que las dotaciones de inversiones de un programa puedan traspasarse a otro distinto, y también se da el caso de que dotaciones de inversiones (capítulo VI) acaben financiando gastos del capítulo I o II, en los casos permitidos por el artículo 68 de la Ley General Presupuestaria o la Ley de Presupuestos.

En todos estos casos, el Tribunal, en su informe, deberá señalar las desviaciones presupuestarias ocurridas en el período presupuestario, con especial hincapié en aquellas que no hayan sido comunicadas a las Comisiones de Presupuestos de las Cámaras Legislativas.

Por último, el cumplimiento de objetivos, objeto del control de eficiencia, en la Ley General Presupuestaria y, sobre todo, en el Decreto 1.124/78, queda dentro de la órbita del control de «eficacia», de donde se deduce la no correspon-

(15) Isidoro MARCOS SANZ, «Modelo constitucional de control del gasto público: pautas para su desarrollo». En la obra colectiva *Control del Gasto Público*.

(16) Andrés Santiago SUÁREZ SUÁREZ, «La empresa pública y su control». *Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas*.

dencia exacta de ambas categorías de control en los ámbitos externo-interno.

La valoración por el Tribunal del cumplimiento de las previsiones presupuestarias por la Administración del Estado deberán incorporarse en la Memoria anual, según imperativo del artículo 13, apartados *b)* y *c)* de la Ley Orgánica.

c) Economía.

El control de eficacia establecido por la Ley General Presupuestaria y desarrollado por el Decreto 1.124/78, se ejercerá «mediante el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos o inversiones» (artículo 5.º, 1).

Hay, por tanto, una clara concurrencia entre la intervención y el Tribunal en este aspecto, ya que el sometimiento de la actividad administrativa a los principios de «economía» incluye, por supuesto, en análisis de los costes de funcionamiento de los servicios, objeto de control de eficacia del artículo 17, 2 de la Ley General Presupuestaria.

Un aspecto importante a desarrollar por el Tribunal, dentro del control económico de la Administración, será la revisión de los programas de gasto. Con frecuencia el Gobierno, en el transcurso del ejercicio presupuestario, trata de frenar la escalada de gasto por motivos de coyuntura, adoptando decisiones presupuestarias, tales como la congelación de gastos de inversión y que contablemente en las hojas del libro mayor de Gastos Públicos aparecen con la mención «R». Otras veces dictan medidas prohibiendo la incorporación de ciertos remanentes para el período siguiente. Estas decisiones, no publicadas en el Boletín Oficial, posteriormente pueden anularse ante la presión ministerial respectiva.

Otras veces, la revisión de los programas de gasto viene determinada por imperativo legal (17), lo que se ha interpretado como un deseo de la Administración de adaptarse a los efectos del Presupuesto Base Cero.

(17) Así, artículo 19 de la Ley de Presupuestos de 1982 y artículo 20 de la Ley de Presupuestos de 1981.

Todo ello conduce a la conclusión de que en el informe anual a remitir a las Cortes extensivo a la racionalidad en la ejecución del gasto público basada en los criterios de economía, deberá tener presente tanto la ejecución por la Administración de la revisión de los programas de gasto como la valoración de la Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos (artículo 134 L.G.P.), que corresponde realizar a la intervención general en virtud del artículo 5.º, número 4, del Decreto 1.124/78.

B) *Ejecución de los programas de gasto*

El número 2 del artículo 9.º de la Ley Orgánica plantea los siguientes problemas:

- Qué se entiende por programa de gastos.
- Cuantificación de los programas.
- Pluralidad de agentes.

a) En torno al concepto de «programa».

El artículo 53, regla primera, apartado C), dispone que: «Establecerán un sistema de objetivos que sirva de marco a su gestión presupuestaria, y de conformidad con ellos se clasificarán los créditos por programas».

A nivel teórico, programa sería un plan detallado para cada servicio, donde se fijan los modos de actuar, medios financieros y objetivos que se quieren alcanzar.

A partir de 1982, existía la obligación por todos los Ministerios de presentar en paralelo, con el presupuesto financiero, el presupuesto por programas; y la documentación presupuestaria de estos últimos era común (por ejemplo, la ficha de inversiones). Por otra parte, las disposiciones de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas son aplicables directamente a la fiscalización de dicho ejercicio. Ello nos lleva a concluir que la fiscalización de la gestión económica del ejercicio de 1982 tiene que tener como importante punto de referencia la presupuestación de programas realizado en paralelo con el presupuesto financiero, al menos en aquellas

partidas que tengan plena correspondencia (inversiones y transferencias). Para ello se debería establecer los procedimientos de contraste entre las hojas de mayor de gastos públicos con las correspondientes fichas de cuantificación de programas a fin de detectar las posibles desviaciones presupuestarias.

b) Cuantificación de los programas

Hasta el ejercicio de 1984, la cuantificación de los programas ha tropezado con dos dificultades:

— Los créditos de personal se incorporan al presupuesto por cuerpos funcionariales y no por centros de destino, y ordinariamente en el Servicio 01 de cada sección presupuestaria.

— Gran parte de los créditos de funcionamiento se incluían en el Servicio 02 —Subsecretaría—, a excepción de los créditos del artículo 25, que normalmente se incluyen en el correspondiente servicio.

En cambio, los créditos de inversiones y los de transferencias, sean de corriente o de capital, se encuentran presupuestadas en los servicios a que corresponden.

Por ello, y hasta el año 1984, la cuantificación de los programas sería por el criterio de la afectación, cuando exista plena correspondencia con las dotaciones del presupuesto tradicional, y por el criterio del reparto y consiguiente imputación, cuando no exista dicha correspondencia.

A partir del ejercicio de 1984 la cuantificación de los programas ha tenido el debido reflejo normativo en correspondencia con la nueva estructura del presupuesto.

— Orden de 15 de noviembre de 1983, sobre contabilidad de gastos públicos y que establece que en toda documentación contable se hará referencia al programa de gasto afectado.

— Orden de 24 de julio de 1984, para los Organismos Autónomos Administrativos con un capítulo de su cuenta relativo al «desarrollo de los programas de gasto».

Por ello, la cuantificación es posible a través de un tratamiento informático de la contabilidad de gastos públicos, mientras que el plan de contabilidad analítica, aprobado por Orden de 20 de septiembre de 1983, presenta mayores problemas ya que en su articulado advierte que no hay plena correspondencia entre dicha contabilidad y presupuestos por programas (por ejemplo, en materia de inversiones que en contabilidad analítica tiene el tratamiento de trabajos realizados para el propio inmovilizado). Incluso el Subgrupo 95 —costes de los programas— tampoco se desarrolla en la citada Orden ministerial.

c) Pluralidad de agentes.

El análisis de la gestión financiera, a efectuar por el Tribunal, según el artículo 9.º, 2 de la Ley Orgánica, lleva aparejado, además, que el control de la actividad de sus agentes supere la división sectorial impuesta en el artículo 4.º de la vigente Ley Orgánica.

Este artículo impone una división del Sector Público en subsectores especializados. La forma de rendición de sus cuentas a nivel de desarrollo muchas veces reglamentario es diferente, y la especialización sectorial es plenamente correcta a efectos de examen y comprobación de sus cuentas (actividad censora).

Ahora bien, cuando el Tribunal tenga que analizar la gestión de los programas de gastos, puede encontrarse los siguientes supuestos:

Programas de la Administración del Estado en que interviene el propio ministerio, un organismo autónomo administrativo y un organismo autónomo comercial.

Programas conjuntos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales (así, la restauración del patrimonio arquitectónico).

Aparte de estos programas que podríamos calificar de financiación inmediata mixta (pues, en el origen la gran mayoría de los fondos provienen del Presupuesto del Estado y que por proceso de transferencias los perciben los diferentes

agentes), también hay programas en los que intervienen dos o más Entes dentro de la misma categoría sectorial (posibles programas conjuntos entre Comunidades Autónomas mediante el mecanismo del artículo 145,2 de la Constitución) o entre varios ministerios (18).

d) Consecuencias.

La fiscalización de la ejecución de los programas de gasto realizada por la Administración necesita un modelo nuevo que tenga presente:

— Los programas elaborados por los departamentos ministeriales para alcanzar los objetivos propuestos.

— La cuantía de los mismos realizada bien por los centros de gastos, bien a través de la Cuenta de Gastos Públicos.

— La recopilación de información no vinculante pero expresiva de los objetivos a alcanzar y sus realizaciones (Memorias ministeriales, etc.).

— El seguimiento dentro de los propios centros gestores, a través de las oficinas presupuestarias.

— Conexión entre los departamentos del Tribunal encargados de la fiscalización de cuentas de los agentes en los programas mixtos.

C) Análisis de los programas de ingresos

Al llegar a este punto, es de justicia reconocer que la tradición del Tribunal ha sido dejarlos en el segundo plano, pues la fiscalización o censura se volcó casi siempre en los gastos presupuestarios.

(18) Una muestra muy significativa puede ser, en 1982, el programa 17.05 «Actividades Portuarias», con un presupuesto consolidado de 25.838,7 millones de pesetas y cuyos agentes son: El ministerio que aporta 928,5 millones; Presidencia del Gobierno, 37,5 millones; el Fondo de Compensación Interterritorial, 3.776,3 millones, y Organismos autónomos, 21.042,4 millones.

Conviene inicialmente delimitar la función a desarrollar por el Tribunal en esta materia excluyendo, en primer lugar, las relaciones entre la Administración y el contribuyente, que en caso de discrepancia se sustanciarán a través de reclamación económico-administrativa, o la contencioso-administrativa en su caso.

Por otra parte, al referirse el artículo 9.º a la ejecución de los programas de ingresos, y el artículo 13, 1, a) «la observancia de las leyes reguladoras de los ingresos...», son indicativos de la función a realizar.

Con referencia a la imposición directa, la Reforma de 1978 ha provocado en el ciudadano una gran sensibilidad hacia los temas fiscales, al tener que soportar una carga tributaria superior a la de períodos anteriores. Por otra parte, en el terreno de desarrollo reglamentario, la actuación de la Administración, en uso de su potestad, no ha sido excesivamente feliz, con profusión de normas de escaso período de vigencia y con grandes dosis de desconcierto y consiguiente inseguridad jurídica (19).

La imposición indirecta se encuentra pendiente de nueva reforma por la introducción del I. V. A., en España lo que provocará no pocos desajustes; por otra parte, grandes parcelas impositivas se encuentran en situación de «cedibles» a las Comunidades Autónomas; con lo cual la gestión fiscal ha de quedar descentralizada.

La fiscalización del Tribunal, en esta materia puede manifestarse, en sus líneas generales en los siguientes aspectos:

— En la recaudación efectiva de los derechos liquidados. Ya en este sentido se pronunció la Comisión Mixta Cortes-Tribunal de Cuentas; y sobre la base de las cuentas de rentas públicas rendidas al Tribunal debería hacerse la oportuna evaluación.

(19) Muestra del desconcierto puede ser el desarrollo reglamentario incompleto y mutable del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como las diversas interpretaciones de las deducciones de la cuota a la unidad familiar.

— En la reestructuración de la gestión de ciertas tasas, que realizan los Organismos Autónomos. Este tipo de tributos deberían recaudarse a través de las Delegaciones de Hacienda, en vez de realizarlo el organismo. Igual tratamiento debería tener la cuenta de ingresos de Correos, que actualmente se gestiona mediante la adquisición de papel de pagos que precisan posteriormente un peritaje a cargo de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre en el Tribunal.

— En la supresión de impuestos afectados, tales como el Impuesto de Menores, dotándose los servicios por medio de una consignación ordinaria, y sin que la mayor recaudación sobre las previsiones dé lugar a nuevos planes de inversiones, más en el deseo de agotar los recursos presupuestarios que de establecer una planificación racional que puede adolecer de imprevisión.

Estas consideraciones encontrarían su cauce a través del artículo 14 de la Ley, y pueden justificarse por las cuantificaciones de los ingresos deducidas del examen de las cuentas de rentas públicas.

IV. REFLEXIONES FINALES

a) La actividad fiscalizadora del Tribunal se ha entendido como delegada de las Cortes Generales, no solamente para el examen y comprobación de la cuenta general, sino también para las otras dos actuaciones, y en concreto, para el informe anual. En este sentido la Norma Sexta de las Mesas del Congreso y del Senado sobre tramitación de la cuenta general del Estado, señala que «... si el resultado del acuerdo con las Cortes Generales... consistiera en la no aprobación del informe del Tribunal de Cuentas sobre la cuenta general del Estado, se comunicará a este Tribunal a fin de que presente un nuevo informe sobre la cuenta general del Estado de que se trate». Quizá sea este uno de los argumentos más importantes que reafirme la función delegada de las Cortes en la fiscalización del presupuesto.

b) La actividad fiscalizadora, con independencia de que sus resultados cristalicen en memorias, informes o

notas (artículos 12 y 13 de la Ley Orgánica), cumple, además, la función de determinar la existencia de posibles perjuicios a la Hacienda pública, para que, posteriormente, y en pieza separada, se inicie el correspondiente juicio de cuentas, dentro de la función jurisdiccional.

c) La fiscalización de la Administración del Estado, en su visión global, tiene su reflejo en el informe del artículo 13, y hacia él se ha orientado el trabajo preferencial del Departamento, en el deseo de eliminar el retraso existente en la fiscalización de las cuentas; no obstante, y por la vía de los informes o notas pueden presentarse ante las Cortes los resultados de fiscalizaciones específicas de direcciones generales o servicios, o incluso de un Ministerio.

d) El análisis de gestión, a partir del ejercicio de 1982, debe contemplarse desde la perspectiva de ejecución de los programas de gasto, tomando como referencia los presupuestos por objetivos, y valorando la gestión de cada agente cuando sean varios los que concurran a un mismo programa.

CUESTIONES QUE SE PLANTEAN EN LAS
ACTUACIONES DE FISCALIZACION DE
LOS ORGANISMOS AUTONOMOS
ADMINISTRATIVOS POR EL
TRIBUNAL DE CUENTAS

JULIAN MAÑEZ VINDEL

*Del Cuerpo Superior de Inspectores
de Finanzas del Estado
Adscrito al Tribunal de Cuentas*

SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES PREVIAS
- II. EXAMEN Y COMPROBACIÓN DE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO.
CUESTIONES QUE SE PLANTEAN
- III. FISCALIZACIÓN DE LEGALIDAD, DE EFICIENCIA/ECONOMÍA Y
EFICACIA. CUESTIONES QUE SE PLANTEAN
- IV. CONCLUSIONES

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Las actuaciones de fiscalización del Tribunal de Cuentas sobre los Organismos autónomos —que según el artículo 4.º, 1 e) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo (en adelante L. O. T. C.) forman parte del sector público— pueden sintetizarse en las siguientes:

a) Examen y comprobación de la Cuenta General del Estado (artículo 10 de la L. O. T. C.).

b) Control de legalidad, eficiencia y economía (artículo 9.º, 1 de la L. O. T. C.).

c) Control de ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos (artículo 9.º, 2 de la L. O. T. C.).

Por conocido resulta innecesario ponderar el carácter externo, permanente y consuntivo de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas (artículo 2.º de la L. O. T. C.).

El único propósito que se pretende con esta comunicación, es mostrar cómo se intentan llevar a cabo estas actuaciones respecto a la actividad económico-financiera de los Organismos autónomos administrativos y los problemas e incertidumbres que en la práctica se plantean. Por ello, predominarán las cuestiones sobre las soluciones y la reflexión sobre la crudición.

II. EXAMEN Y COMPROBACIÓN DE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO. CUESTIONES QUE SE PLANTEAN

El artículo 10 de la L. O. T. C., desarrollando el párrafo 2.º del artículo 136, 1 de la Constitución, dice textualmente: «El Tribunal de Cuentas, por delegación de las Cortes Generales, procederá al examen y comprobación de la Cuenta General del Estado dentro del plazo de seis meses, a partir de la fecha en que se haya rendido. El Pleno, oído el fiscal, dictará la declaración definitiva que le merezca para elevarla a las Cámaras con la oportuna propuesta, dando traslado al Gobierno».

Por otra parte, el artículo 13 de la misma ley es del siguiente tenor literal: «Uno. 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 ...»

Finalmente, el artículo 132, 1 de la Ley General Presupuestaria dice: «La Cuenta General del Estado se formará con los siguientes documentos:

- a) Cuenta de la Administración General del Estado.
- b) *Cuenta de los Organismos autónomos administrativos.*
- c) Cuenta de los Organismos autónomos industriales, comerciales, financieros y análogos.»

En los textos transcritos subyacen, a mi juicio, varias cuestiones, sobre las que conviene meditar.

En primer lugar, puede plantearse si sobre la Cuenta General del Estado, el Tribunal puede ejercer su función fiscalizadora en virtud de competencia propia o, en todo caso, cualquier actuación sobre el citado documento, se realiza por delegación de las Cortes Generales. Caso de admitirse como hipótesis la doble competencia (propia y delegada) parecería lógico pensar que el «examen y comprobación de la Cuenta General del Estado» a que se refiere el artículo 10, es diferenciable, al menos desde un punto de vista legal, del «análisis de la Cuenta General del Estado» a que se refiere el 13,

realizándose aquél por competencia delegada y éste por competencia propia; esta hipótesis podría explicar la misma separación en el articulado de la ley de los resultados de la actividad fiscalizadora del Tribunal sobre un mismo documento.

Sea como fuere y al margen de la anterior consideración polémica, las preguntas básicas que pueden formularse en torno a los textos legales anteriormente citados son:

1.º ¿Sobre qué debe versar el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado que, por delegación de las Cortes Generales, debe realizar el Tribunal de Cuentas?

2.º ¿Cuál es el contenido de la «declaración definitiva» y de la «oportuna propuesta» que deben dictarse como consecuencia de tal examen y comprobación?

3.º ¿Qué resultados deben incluirse como soporte de la «declaración definitiva» y cuáles deben ser integrados en el informe o memoria anual previsto en el artículo 13?

Para dar una respuesta fundamentada a la primera pregunta, hay que tener presente la naturaleza de la Cuenta General del Estado y el destinatario final de la misma, particularizando la argumentación a la parte relativa a Organismos autónomos, aunque es generalizable a toda la cuenta.

Dice el artículo 135 de la Ley General Presupuestaria que «las cuentas a que se refieren los apartados *b)* y *c)* del número 1, del artículo 132 de esta ley —transcrito anteriormente— se formarán por la Intervención General de la Administración del Estado con las cuentas de cada uno de los Organismos autónomos y demás documentos que deban rendir al Tribunal de Cuentas del Reino». De éste y de otros textos legales concordantes se colige que la Cuenta General del Estado se forma por agregación de los datos contenidos en las cuentas parciales rendidas.

Por otra parte, los artículos 136 y 137 de la misma ley, dejan patente que la Cuenta General del Estado es objeto de remisión y no de rendición y que su destino último son las

Cortes Generales, sin que el actual marco legal derivado de la Constitución y de la L. O. T. C., haya invalidado estas características; por el contrario, el hecho de que el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado se realice por delegación de las Cortes Generales, refuerza el argumento sobre el destino señalado.

Así, pues, no parece que sea discutible que:

1. La Cuenta General del Estado es una agregación de cuentas parciales rendidas por los diversos cuentadantes.
2. No es objeto de rendición y, por tanto, «stricto sensu», no existe cuentadante de la misma.
3. Su destino sustantivo y final son las Cortes Generales.

Los dos primeros puntos inducen a pensar que dentro del «examen y comprobación de la Cuenta General del Estado» no deben considerarse incluidas las actuaciones que sobre las cuentas parciales rendidas realiza el Tribunal de Cuentas por su propia función fiscalizadora detentada por mandato constitucional con el rango de órgano supremo.

¿Qué alcance podrían tener, en consecuencia, las actuaciones de «examen y comprobación de la Cuenta General del Estado» previstas en el artículo 10? A mi juicio, el siguiente:

— Comprobación de que los documentos que la integran son los previstos en la normativa vigente y se presentan en la forma preceptiva.

— Comprobación de que los datos contenidos en ella, son fiel reflejo de los consignados en todas y en cada una de las cuentas parciales rendidas al Tribunal.

En definitiva, se trataría de verificar que la Cuenta General del Estado recoge íntegra y fielmente la documentación rendida, sobre la que el Tribunal de Cuentas ha ejercido o ejercerá su función fiscalizadora y de cuyos resultados informará, por otra parte, a las Cortes Generales, en virtud del artícu-

lo 13; ello sin perjuicio, de restablecer, en su caso, el orden jurídico vulnerado, mediante el ejercicio de su función jurisdiccional.

Se cuestionaba, en segundo lugar, cuál debería ser el contenido de la «declaración definitiva» y de la «oportuna propuesta» a que se refiere el tan citado artículo 10 de la L. O. T. C.

Siguiendo la línea argumental anterior, parecería consecuente pronunciarse estrictamente en la declaración sobre los resultados del examen y comprobación realizada en los términos defendidos anteriormente. Tal declaración, que por cierto es coincidente con la que se viene haciendo (1), parece insuficiente para sustentar propuesta alguna (2). Podría ocurrir, que siendo consistente la Cuenta General con las parciales que la configuran y, por tanto, la declaración favorable, las irregularidades de las cuentas parciales fueran tales que la propuesta tuviera que ser negativa, lo que exigiría, naturalmente, su fundamentación en la propia declaración definitiva.

Para responder acertadamente a la pregunta que se viene haciendo sobre el contenido de la declaración definitiva conviene reflexionar un momento sobre su destinatario.

Ya se ha dicho que el destino final de la Cuenta General del Estado —y, desde luego, de la declaración definitiva— son las Cortes Generales. ¿Qué función desarrollan las Cortes Generales sobre tal documento? Sin duda la de control de la acción del Gobierno (en este caso, acción económica), prevenida en el artículo 66, 2 de la Constitución. El resultado de tal control se sustanciará en un acto parlamentario de aprobación o desaprobación que no es otra cosa que un juicio político, sin que tenga relevancia aquí el instrumento jurídico utilizado (3).

(1) Aunque la declaración definitiva correspondiente a la Cuenta General del Estado de los años 1978, 1979 y 1980 (aprobadas en los dos primeros años y en proyecto el último) presenta ciertas diferencias accidentales, el texto nuclear es del siguiente tenor: «La Cuenta General del Estado del año, coincide, en sus cuantificaciones cifradas, con las anotaciones figuradas en las respectivas cuentas parciales rendidas a este Tribunal.»

(2) En las tres declaraciones emitidas no aparece propuesta alguna.

(3) El consejero de este Tribunal, señor BUJIDOS, en su trabajo «Reflexiones en torno a la función fiscalizadora del Tribunal de

De ahí que no pueda ser ajeno a las Cortes Generales cualquier elemento de juicio que pueda aportarse para fundamentar tal decisión parlamentaria, siempre que provenga de institución idónea; y ninguna más idónea que el Tribunal de Cuentas que es el «supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público» y que «depende directamente de las Cortes Generales».

Así pues, y aun sosteniendo que el «examen y comprobación de la Cuenta General del Estado» realizado «por delegación de las Cortes Generales», tiene un alcance limitado, entendemos que la declaración definitiva debe recoger algo más que los resultados de tal examen y comprobación, por no ser ello jurídicamente inviable y por existir claras razones de conveniencia política en que así sea.

Ese «algo más» a que se hace referencia, procedería de la función fiscalizadora, ejercida con competencia propia por el Tribunal de Cuentas, y se referiría fundamentalmente a los siguientes extremos:

— Adecuación de la Cuenta General del Estado a la realidad económica-financiera, de la que pretende ser imagen fiel»; lo que sería declarable por el Tribunal siempre que tal cualidad fuera predicable de las cuentas parciales que integran aquella (al menos en un número estadísticamente significativo).

— Cumplimiento de la normativa financiera, recogida básicamente en la Ley General Presupuestaria y en la Ley de Presupuestos del año de referencia.

Todo ello, a un nivel de generalidad propia de la fundamentación del «juicio político» a que está destinada la declaración. No interesa, a nuestro juicio, ni la pormenorización, ni la casuística, lo que no empece el tratamiento de los problemas con el nivel de desarrollo deseado, en el informe a que se hace referencia el artículo 13 de la L. O. T. C.

Cuentas» escribe: «La Cuenta General es aprobada a través de un acto parlamentario de control, que no se materializa en norma legal, en contra de lo dispuesto en el artículo 136 de la Ley General Presupuestaria, que exige la aprobación por la Ley de la Cuenta General y en contra de los principios contenidos en la Ley de Cuentas (o de saldo).»

Y con esta última afirmación, se entra de lleno en el tercer problema planteado sobre qué resultados deben integrarse en la declaración definitiva del artículo 10 de la L. O. T. C. y cuáles en el informe o memoria anual del artículo 13, dejando para más tarde el carácter de la «oportuna propuesta» a que se refiere el primer artículo citado en este párrafo.

Como quiera que una definición positiva del contenido de la memoria anual de referencia, alargaría excesivamente esta comunicación, es preferible delimitarlo por exclusión. Si la declaración definitiva se constriñe al resultado del examen y comprobación —en el sentido restrictivo anteriormente propugnado— y a las conclusiones más generales sobre los aspectos contables y legales obtenidos de la función fiscalizadora propia del Tribunal de Cuentas, en la memoria anual, se recogerían todos los restantes resultados con un nivel suficiente de desarrollo, siguiendo ordenadamente todos y cada uno de los apartados enumerados en el artículo 13 de la L. O. T. C.

Sería necesario, por tanto, a mi juicio, que con carácter previo al examen y comprobación de la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 1982, se establecieran por el órgano del Tribunal que proceda, los criterios que deben aplicarse en torno a las tres cuestiones planteadas.

Parecería, finalmente, necesario concluir la declaración definitiva con la «oportuna propuesta» a que se refiere el artículo 10 de la L. O. T. C. que sería, a mi entender, nada más y nada menos que la sugerencia en sentido positivo o negativo que, a juicio del Tribunal, debería tener el pronunciamiento de las Cortes Generales sobre la Cuenta General del Estado, como «juicio político» de la gestión económico-financiera del Ejecutivo.

III. FISCALIZACIÓN DE LEGALIDAD, EFICIENCIA/ECONOMÍA Y EFICACIA. CUESTIONES QUE SE PLANTEAN

Ya se ha dicho anteriormente que el artículo 9.º de la L. O. T. C. establece con bastante precisión el marco legal de las modalidades de control ejercido por el Tribunal de Cuentas: en su apartado 1, las de legalidad, eficiencia y economía

y en su apartado 2, la de ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos que, como primera aproximación, se identificará con el control de eficacia.

En realidad no existen perfiles definidos entre estas distintas modalidades e, incluso, puede sostenerse justificadamente la reducción de todo tipo de control en el ámbito público al de legalidad, porque en él predomina la actividad normada sobre la discrecional; no obstante, dado que la eficiencia y economía (e implícitamente la eficacia), quedan establecidas a nivel de principios constitucionales de difícil desarrollo para regular actos, parece posible e incluso conveniente mantener la distinción, al menos, entre control de legalidad y control de eficiencia, eficacia y economía.

Aunque puede haber dudas sobre la sinonimia de las palabras auditoría y fiscalización tanto en un análisis etimológico como semántico, el uso que vienen haciendo los profesionales del control está produciendo un notable acercamiento del significado de ambos términos (4), sin que, a mi juicio, haya obstáculo para admitir su identidad.

Por ello, «mutatis mutandis» podrían admitirse para el Tribunal de Cuentas los mismos tipos de auditoría que, según clasificación por objetivos, aparecen en las «Normas de Auditoría del Sector Público» elaboradas y publicadas por la Intervención General de la Administración del Estado.

En dichas normas se distinguen: «Auditoría financiera», «Auditoría de cumplimiento», «Auditoría de eficiencia y economía» y «Auditoría de resultado de programas», fácilmente identificables con los tipos de fiscalización previstos en el artículo 9.º, antes citado, sin que el hecho de que en él no se contemple la primera modalidad (financiera) sea argumento en contra. Y ello porque por una parte, como sostiene el consejero señor Bujidos (5) «la comprobación de los estados financieros lleva implícito el control de la legalidad, y, por otra, porque en el sector público, los principios básicos contables

(4) *Vid.* Jesús URÍA VALIENTE, «Auditoría y fiscalización en el Tribunal de Cuentas. Especial referencia a las sociedades estatales». Quinto Seminario de la Asociación de Censores Letrados y Contables del Tribunal de Cuentas.

(5) Ver trabajo anteriormente citado.

están sometidos a normas de obligado cumplimiento. Quizá, por ello, aunque el artículo 9.º presente la síntesis de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, hay otros artículos de la L. O. T. C., tales como el 11, 13 y, particularmente, el 23 («A la Sección de Fiscalización corresponde la verificación de la contabilidad de las Entidades del sector público y el examen y comprobación de las cuentas que han de someterse a la fiscalización del Tribunal»), en que se establece explícitamente la modalidad financiera o contable del control.

Es ampliamente compartida la agregación de las distintas modalidades fiscalizadoras o de auditoría en dos:

— *Financiera o contable*, que en el sector público por el énfasis legal, podría denominarse *de regularidad*.

— *Operativa o de gestión*.

La primera modalidad señalada, intenta llevarse a cabo por las Divisiones del Departamento Segundo que tienen atribuida la fiscalización de los Organismos autónomos administrativos de la siguiente manera:

En primer lugar, y con carácter exhaustivo, se aplica a todas las cuentas rendidas el programa denominado «Revisión de Cuentas», cuya única finalidad es verificar la corrección aritmética y consistencia interna de las distintas partes y agrupaciones de la cuenta, los enlaces con el ejercicio anterior y la conformidad con la documentación complementaria aportada (relaciones de ingresos y pagos, de acreedores y deudores, expedientes de modificación de crédito, etc.). Se concluye, elaborando un balance diferencial referido a 31 de diciembre del año de que se trate respecto al anterior, reconvirtiendo los datos de la cuenta administrativa a una forma de presentación más inteligible y de automatismo comprobatorio.

En segundo lugar, y mediante procedimiento de muestreo, se realiza lo que se ha denominado «revisión de documentos justificativos», en que, previa petición de los mismos a los organismos —toda vez que los documentos básicos (mandamientos de ingreso o pago, soportes de autorizaciones o contraídos, etc.) no son eviados de oficio al Tribunal— se comprueba su conformidad con las cuentas y con las normas financieras.

En tercer lugar, se realizan «investigaciones especiales» en torno a aquellas áreas en que existen indicios de anomalías generalizadas (por ejemplo, tesorería), solicitando a los organismos la documentación pertinente.

Todas estas actuaciones se llevan a cabo en el propio Tribunal, y se consideran necesarias en atención a las siguientes razones:

1.^a Por la amplitud de las mismas, difícilmente conseguible mediante las fiscalizaciones «in situ» (o auditoría en el sentido usual) dado el alcance normal de las mismas y el gran número de Organismos autónomos administrativos (121 en el ejercicio 1980).

2.^a Porque determinan un permanente contacto con todos los organismos, lo que crea una saludable presencia del Tribunal de Cuentas en ellos, con un efecto preventivo de control fácilmente colegible.

3.^a Porque la comprobación formal y documental es vía adecuada para controlar la regularidad del ingreso y gasto públicos.

4.^a Finalmente, porque evidencia casos de organismos especialmente deficientes en su gestión, sirviendo, por tanto, estas revisiones, como criterio básico de selección para la ejecución de auditorías de alcance amplio.

Estas razones no son óbice para admitir la insuficiencia de tales actuaciones fiscalizadoras, toda vez que no garantizan que los datos contenidos en las cuentas sean verídicos y regulares, por cuanto pueden existir en la realidad operaciones no reflejadas en cuentas (por ejemplo, compensaciones indebidas de ingresos y gastos) cuyo conocimiento no puede obtenerse por tales vías. De ahí que seamos firmes partidarios del ejercicio de las llamadas «fiscalizaciones in situ», como culminación del procedimiento fiscalizador del Tribunal de Cuentas.

En relación a la auditoría operativa o de gestión, la primera constatación que puede hacerse es que se habla mucho

de ella, se conoce poco y se ejecuta menos en la actual fase de desarrollo de estas técnicas en nuestro país.

No se pretende, en manera alguna, disertar, ni aún superficialmente, sobre el contenido de tal modalidad de auditoría, entre otros motivos porque otros más cualificados que este comunicante ya lo han hecho con anterioridad en el marco de estos seminarios (6). Sin embargo, deben dedicarse, al menos unas líneas, para destacar los condicionantes que existen en la actualidad para hacer operativo este tipo de fiscalización en el sector público, y, en particular, en los Organismos autónomos administrativos, sin olvidar que su objetivo no es otro que evaluar la eficiencia, economía y eficacia de la gestión.

Sin entrar en disquisiciones sobre estos tres términos —de los que puede encontrarse una acertada definición en un trabajo del consejero señor Suárez (7)—, lo cierto es que su evaluación comporta:

— La existencia, conocimiento y medición de unos objetivos.

— La existencia, conocimiento y medición de unos medios destinados a alcanzarlos.

— El conocimiento preciso de los procesos productivos y/u organizativos que relacionan objetivos con medios.

Su trasunto económico-previsional básico sería el presupuesto por programas y su instrumento adecuado de medición e imputación, la contabilidad analítica.

Teniendo en cuenta estas consideraciones es fácil comprender qué condicionantes existen para abordar con éxito cualquier actuación de auditoría operativa en los Organismos autónomos administrativos. Entre otros serían los siguientes:

(6) Ver trabajo citado del señor URÍA VALIENTE.

(7) Ver «El control de economía, eficiencia y eficacia en la Constitución y en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas». *Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas*, 1984.

a) Las dificultades objetivas derivadas de la naturaleza cualitativa de los servicios públicos, cuya medición resulta, en muchos casos, difícil o imposible.

b) La falta de presupuestos por programas y contabilidad analítica (e incluso patrimonial), que impide el conocimiento de los objetivos a alcanzar y su relación con los medios.

c) La falta de personal idóneo y con preparación adecuada en aquellos casos en que la naturaleza de la actividad del organismo requiere conocimientos especiales. No puede criticarse una organización si no se tiene un perfecto conocimiento de la misma; y como quiera que se critica algo en relación a un modelo ideal, debe poseerse el modelo, lo que es tanto como decir que es necesario ser experto en la materia de que se trata.

Todos estos condicionantes han inducido a evitar la auditoría operativa en la fase actual del Tribunal de Cuentas, por lo que respecta a los Organismos autónomos administrativos; sólo esporádicamente, cuando aparecen claros defectos de organización o manifiestas deseconomías son objeto de denuncia.

Cuando la remoción de los obstáculos señalados en *b)* sea una realidad, podrán iniciarse actuaciones serias de auditoría operativa, a cuyo efecto, el Tribunal de Cuentas deberá contar en muchas ocasiones con la colaboración de expertos. Los resultados de la auditoría operativa, en todo caso, por la indudable carga de subjetivismo que llevan consigo, son casi siempre polémicos. Ello induce a pensar que, sin descartar esta modalidad de control, debe aplicarse limitadamente y con extremada cautela.

Resta finalmente, aunque con brevedad, enunciar las dificultades e incertidumbres que se presentan en el quehacer diario y que, a nuestro juicio, deberían despejarse por los órganos competentes del Tribunal. Cabría citar entre ellas:

a) Procedimientos, naturaleza y efectos de los requerimientos del Tribunal en la fase de fiscalización.

b) Procedimientos de relación y coordinación entre los órganos fiscalizadores y jurisdiccionales del Tribunal.

c) Ausencia de normas de auditoría propias que definan, caso de existir, las diferencias y peculiaridades de las auditorías del Tribunal de Cuentas respecto a las de otras instituciones. En particular:

— Alcance temporal recomendable en la auditoría primera que se realiza en un organismo autónomo.

— Utilización de revisión exhaustiva versus técnicas de muestreo en los casos en que se observen irregularidades y período de revisión en este último caso.

— Posibilidad de utilización de documentación relativa a cuentas pendientes de rendición, y en función de ello, último año a auditar.

— Posibilidad o no de proponer, o, en su caso, ordenar ajustes y alcance de los mismos.

— Aceptación o no de niveles de materialidad en su doble dimensión de examen e informe.

— Grado de soporte documental, a efectos de actuación jurisdiccional, en los casos en que existan indicios de responsabilidad contable.

— Estructura, contenido y grado de desarrollo de los informes.

— Estructura, contenido, momento de elaboración y soporte documental de las llamadas «piezas separadas». Criterios de separación y acumulación.

Presumiblemente, algunas de las cuestiones aquí planteadas, quedarán resueltas en la futura Ley de Funcionamiento, pero muchas otras tendrán que ser objeto de regulación interna por el Tribunal para conseguir un elevado grado de eficiencia y uniformar los criterios de actuación de los diversos departamentos.

IV. CONCLUSIONES

1.^a Necesidad de que por los órganos competentes del Tribunal se establezcan los criterios aplicables a las cuentas correspondientes a los ejercicios 1982 y siguientes, en que es de plena aplicación la L. O. T. C., sobre las tres cuestiones siguientes:

— Alcance del examen y comprobación de la Cuenta General del Estado que, por delegación de las Cortes Generales debe realizar el Tribunal de Cuentas, en virtud del artículo 10 de la L. O. T. C.

— Contenido de la «declaración definitiva» y «oportuna propuesta», previstas en el mismo artículo.

— Separación de resultados entre la declaración definitiva del artículo 10 y el informe anual del artículo 13.

2.^a La opción sostenida sobre las tres cuestiones planteadas es la siguiente:

— El alcance cuestionado, debe limitarse a verificar que la Cuenta General se presenta en la forma preceptiva y que los datos contenidos en ella son conformes con los que aparecen en las cuentas parciales rendidas al Tribunal que la integran.

— El contenido de la declaración definitiva debe consistir en el pronunciamiento sobre los resultados de tal examen y comprobación y sobre las conclusiones generalísimas derivadas de la función fiscalizadora ejercida con competencia propia por el Tribunal. Por tanto, la declaración por su propia naturaleza debe ser breve, y desde luego terminar con la propuesta favorable o desfavorable que se deduce de la declaración.

— Todos los demás resultados de la actividad fiscalizadora y jurisdiccional del Tribunal, expuestos sistemáticamente, deben incluirse en el informe anual previsto en el artículo 13.

3.^a La auditoría de gestión, como tal, presenta en la fase actual unos condicionantes que la hacen desaconse-

jable —excepto en casos esporádicos y con alcance muy limitado— al menos en el Sector de Organismos autónomos administrativos.

4.^a En el desarrollo de los trabajos de fiscalización se presentan dudas e incertidumbres que deben ser resueltas por los órganos competentes del Tribunal mediante reglamentación interna, tanto para conseguir una mayor eficiencia en el trabajo, como para uniformar criterios entre los distintos departamentos del Tribunal. Entre ellas cabe destacar:

a) Procedimientos, naturaleza jurídica y efectos de los requerimientos del Tribunal.

b) Procedimientos de relación y coordinación entre los órganos fiscalizadores y jurisdiccionales.

c) Normas de auditoría y fiscalización aplicables por el Tribunal, cuya necesidad se deduce de la existencia de peculiaridades en sus actuaciones que pueden hacer inaplicables las normas de otras instituciones de control.

EL CONTROL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS
EN LA CONTRATACION DE MATERIAL
MILITAR EN EL EXTRANJERO

JOSE MANUEL REUS GARCIA-BEDOYA

*Interventor de la Armada
Adscrito al Tribunal de Cuentas*

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. NORMATIVA APLICABLE
- III. CONTROL DEL TRIBUNAL EN ESTA CONTRATACIÓN
 - 1. *Características*
 - 2. *Realización*
- IV. CONCLUSIONES

I. INTRODUCCION

La existencia de una normativa especial sobre la contratación de material militar en el extranjero venía exigiéndose como consecuencia de los programas y planes para la modernización de las Fuerzas Armadas y su correcta operatividad.

Hasta el año 1977, el procedimiento para la contratación en el extranjero del material militar era el establecido por el Decreto 3.637/65, de 25 de noviembre, modificado por Decreto 2.990/68, de 7 de diciembre, sobre contratos de obras, servicios y suministros que se celebren en el extranjero. Dichos preceptos no coincidían con las exigencias adquisitivas establecidas por la Ley 32/71, de 11 de julio, sobre modernización de las Fuerzas Armadas.

La especialidad de esta contratación requería de un procedimiento ágil y que amparara las particulares características y condiciones que exigen las adquisiciones de material y tecnología militar, confidencial unas veces y urgente siempre.

Para hacer frente a esta realidad, se plantea la necesidad de dictarse una norma adecuada, que regule la materia, iniciándose el proceso normativo con la elaboración de un proyecto, en el cual se trataba la contratación en base a las diferentes modalidades que la misma presentaba en aquellos momentos.

Así, el procedimiento de los expedientes de contratación de material militar a los Estados Unidos revestía el carácter de modelo, al que deberían acogerse analógicamente el resto

de los contratos que se celebraran con otros Gobiernos, entidades u organismos oficiales y empresas privadas extranjeras. En dicho proyecto se regulaba la tramitación de las contrataciones, con una concreción sistemática, digna del elogio.

No obstante, el expresado proyecto no llegó a ver la luz, transformándose su contenido en una norma, que si bien regula singularmente este tipo de contratación, lo realiza de forma generalizada, fruto de la conveniencia de contar con un marco jurídico que amparase las previsiones de futuro en el campo de la contratación de material militar, como consecuencia de nuestra situación política y militar en los planes occidentales.

El resultado ha sido una norma carente de concreciones, que motiva la existencia de dudas interpretativas y criterios poco uniformes entre los múltiples órganos gestores responsables de estas contrataciones en la Administración militar, en base a su peculiar estructura orgánica y de las facultades delegadas en materia de contratación administrativa.

Si a ello añadimos la circunstancia de que dicha norma, al Real Decreto 1.120/77, de 9 mayo, fue promulgado con anterioridad a la creación del Ministerio de Defensa, por Real Decreto 1.558/77, de 4 de julio, y de su posterior y obligada reestructuración, se comprende que su texto no se acomode, debidamente, con las exigencias actuales que requieren las necesidades y gestión de la Defensa Nacional.

Correspondiendo al Tribunal de Cuentas controlar con especiales notas características esta contratación y la correcta aplicación de los fondos públicos destinados a la misma, como más adelante se expondrá, ha parecido conveniente al comunicante hacer unas reflexiones personales sobre esta materia, indicando los temas que se plantean a la hora de practicarse el control y esbozando las posibles correcciones de las deficiencias encontradas.

II. NORMATIVA APLICABLE

Real Decreto 1.120/77, de 9 de mayo, por el que se regula la contratación de material militar en el extranjero.

Orden Ministerial de 16 de junio de 1978, que desarrolla el decreto anterior.

* * *

La normativa citada regula los contratos de adquisiciones, suministros, construcción y reparación de materiales e instalaciones, así como la prestación de servicios y asistencia técnica, destinados a cubrir las necesidades de la Defensa Nacional, que se formalicen entre la Administración militar y un gobierno, organismo público o empresa privada extranjera.

Establece el Real Decreto 1.120/77, como sistema de adjudicación de los contratos, el de la contratación directa, calificando a todos los expedientes de urgentes, sin el requisito de la previa declaración ministerial.

Autoriza cuantas formas de relación contractual sean consecuencia de los tratados y acuerdos establecidos por nuestro Estado con otros Estados extranjeros, así como las derivadas de las normas y usos vigentes en el comercio internacional, todo ello basado, tanto en las peculiaridades propias del objeto de los contratos, que no están dentro del tráfico usual del comercio, como por la naturaleza del contratista.

Fija la competencia en orden a la fiscalización previa del gasto por parte de la Intervención General de la Administración del Estado o de la Intervención General del Ministerio de Defensa o de sus Cuarteles Generales, según a quien corresponda la aprobación del gasto en virtud de las facultades delegadas en materia de contratación administrativa.

Se autoriza como norma general el sistema de pagos «a justificar» como consecuencia de la necesidad de situar divisas en el exterior para poder hacer frente a las obligaciones contraídas con contratistas extranjeros, disponiéndose que su justificación definitiva se realice una vez terminado el contrato, origen de los pagos efectuados.

Como puede observarse, se ha dotado al procedimiento contractual de los mecanismos de agilidad precisos para ac-

tuar con la eficiencia que requieren las adquisiciones de exclusivo interés militar en el campo internacional.

Si bien estas condiciones de eficacia quedaron en el Real Decreto 1.120/77 suficientemente establecidas, el principio de garantía del gasto público, remarcado en su exposición de motivos, resultó escasamente patentizado en la parte dispositiva y difícilmente facilitado como en la práctica se ha demostrado.

La Orden Ministerial de 16 de junio de 1978 pretendió acomodar el Real Decreto 1.120 a la nueva Administración militar, al desarrollar sus normas y al mismo tiempo aclarar las dudas ya surgidas en la aplicación de aquél.

Fue la Intervención General del Ministerio de Defensa quien en el trámite de informe previo a la aprobación de la Orden Ministerial, hizo constar la conveniencia de que la garantía del gasto público fuese salvaguardada en toda su extensión mediante la expresa presencia en su texto del Tribunal de Cuentas, como destinatario final de los datos e información sobre los contratos adjudicados conforme a esta normativa.

De esta manera, la Orden Ministerial que desarrolla el Real Decreto 1.120/77, dispone que todas las normas y condiciones de venta, debidamente traducidas y acompañadas de los informes reglamentariamente fijados, deben remitirse por los órganos gestores al Tribunal de Cuentas.

Igualmente la Orden Ministerial de 16 de junio de 1978 establece que la comunicación e información anual sobre el estado de situación de los expedientes de contratación tramitados con arreglo al Real Decreto 1.120/77, deben ser remitidas al Tribunal de Cuentas por la Intervención General del Ministerio de Defensa.

III. EL CONTROL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EN ESTA CONTRATACIÓN

1. Características

Como consecuencia de las funciones fiscalizadoras establecidas en el artículo 11, *a*) de su Ley Orgánica, el Tribunal de

Cuentas debe ejercer el control de los contratos de material militar en el extranjero, sobre la total ejecución y terminación de los mismos.

En virtud de las especiales características establecidas en la normativa reguladora de este tipo de contratos, y particularmente por venir fijado en el Real Decreto 1.120/77 el sistema de contratación directa como forma de adjudicación de los contratos, así como por la calificación de urgentes para todos los expedientes, el control en esta fase inicial del proceso contractual, normalmente, no plantea problemas en orden a su legalidad.

Por el contrario, es en el resto de las fases hasta la total terminación del contrato donde el Tribunal de Cuentas tiene encomendado un control especialmente importante, que debe ser ejercido exhaustivamente en base a las contingencias variadas que se pueden producir durante la vigencia de los contratos, así como por los diferentes criterios utilizados en su tramitación por parte de los gestores competentes de la Administración militar.

2. Realización

En un intento de facilitar este control a realizar por el Tribunal, pasamos a exponer las exigencias y criterios fiscalizadores que se consideran más adecuados para que el control alcance su mayor eficacia, diferenciados según las fases en las que dicho control se realiza.

A) La remisión de normas y condiciones de venta al Tribunal de Cuentas, que establece el Real Decreto 1.120/77 y la Orden Ministerial de 6 de junio de 1978, debe realizarse de forma inexcusable por parte de los órganos gestores.

El conocimiento previo del marco jurídico en el cual se van a ejecutar los contratos suscritos, resulta imprescindible para el proceso fiscalizador posterior de los fondos públicos utilizados y particularmente por causa de la frecuente presencia de contratos de duración plurianual, la realización de pagos parciales con cargo a créditos presupuestarios de diferentes ejercicios económicos, así como por las modificacio-

nes que de los bienes contratados pueden llegar a producirse como consecuencia de los avances tecnológicos de los materiales objeto de los contratos y del interés militar de los mismos.

Por ello, la falta en el cumplimiento de dicha remisión plantea serias dificultades desde el inicio de la actuación fiscalizadora al desconocer el Tribunal los datos esenciales de las obligaciones contraídas por los contratantes.

B) *La forma de verificar los pagos* derivados de los contratos suscritos precisan de una adecuada clarificación para hacer desaparecer la falta de unidad de criterios todavía existente.

El sistema adecuado para efectuar los pagos en el exterior de las adquisiciones de material militar es el de «Previo ingreso directo», que equivale a la fase contable «OP», pudiendo utilizarse tanto en sus dos vertientes de «en firme» y de «a justificar».

Los documentos contables OP en firme sólo podrán expedirse cuando concurren los siguientes requisitos:

1. Contrato totalmente terminado.
2. Recepción definitiva efectuada.
3. Importe del contrato estipulado en una cantidad fija en moneda nacional.
4. Que los pagos se efectúen a través del Banco de España.

Autorizando el gasto se formula el correspondiente OP, con cargo a las cantidades ingresadas en las cuentas oficiales del organismo proponente, solicitándose del Banco de España la situación de divisas.

En todos los demás casos, las vertientes a utilizar es la de OP a justificar, tal y como viene a establecer de general el artículo 7.º del Real Decreto 1.120/77.

En estos supuestos, ingresadas las cantidades libradas en

las cuentas oficiales del Banco de España se solicita de la Banca privada la apertura del correspondiente crédito documentario, quien situará las divisas, previo aval del Banco de España, con cargo a la tesorería procedente de las cuentas de pagos «a justificar» del organismo proponente, de acuerdo con el escrito de la Dirección General del Tesoro de 23 de marzo de 1979.

C) *La justificación de los pagos* realizados plantea, en la práctica, las mayores dificultades del proceso de control de este tipo de contratación. Las lagunas de la normativa a este respecto y las diversas interpretaciones de la misma provocan la existencia de criterios diferentes, situación que conviene clarificar, a fin de que la fiscalización se efectúe mediante procedimientos similares para toda la contratación en el extranjero con independencia del ejercicio de que se trate.

Primeramente es preciso dejar establecido que la justificación de los pagos en el extranjero efectuados previo ingreso directo, tanto mediante documentos contables OP como OPJ, seguirán las mismas vicisitudes que los expedidos para pagos en territorio nacional.

El plazo de rendición para los pagos «en firme» será el de un mes, y para los pagos realizados mediante libramientos «a justificar» será la de un año, a partir de la terminación del contrato, en base a lo dispuesto en el artículo 7.º del Real Decreto 1.120, consecuencia del carácter genérico otorgado a la autorización prevenida en el artículo 79 de la Ley General Presupuestaria.

La documentación que debe acompañarse, con carácter de definitiva, es la siguiente:

- a) La emitida por el Banco de España acreditativa de la situación de divisas a favor del contratista.
- b) Recibo oficial del contratista.
- c) Justificación de la inversión, mediante:
 - Documentos emitidos por el Gobierno o entidad extranjera acreditativas de la transferencia de propiedad.

- Reintegros efectuados por devoluciones o incidencias del contrato.
- Recepción del material.
- Intervención de la inversión de cantidades.

Habida cuenta de que en numerosas ocasiones la vigencia de los contratos tiene duración plurianual, es conveniente arbitrar un sistema de justificación provisional, que palie el retraso en la justificación definitiva de la inversión efectuada.

El Cuartel General del Ejército del Aire tiene establecido en este sentido una mecánica original, fruto de una interpretación amplia del Real Decreto 1.120, que debe considerarse como ejemplo a imitar por el resto de los gestores del Ministerio de Defensa, pues facilita de forma importante el proceso del control y permite simplificar la definitiva justificación.

Consiste dicha mecánica en desglosar en dos fases la rendición de las cuentas justificativas de los OPJ.

La primera de ellas se realiza en el plazo de tres meses establecido en el artículo 79, 3 de la Ley General Presupuestaria mediante la rendición al Tribunal de una cuenta acompañada de la documentación emitida por el Banco de España acreditativa de la situación de divisas a favor del contratista y, en su caso, liquidación de los gastos sufragados por la Banca privada.

La segunda se verifica en el plazo del año desde la terminación del contrato con los documentos que acrediten la inversión realizada como consecuencia del mismo.

Bien sea éste el sistema que se adopte como general para toda contratación de material militar en el extranjero, bien cualquier otro, el objetivo que debe alcanzarse es aquel que permita al Tribunal de Cuentas un conocimiento permanente de la inversión realizada y de la situación temporal de todos los contratos en vigor.

Para ello, en los pagos a justificar sería deseable que se observaran las siguientes reglas:

1.ª Para los contratos en los que la inversión se realice mediante pagos parciales, éstos deben justificarse en el plazo de tres meses desde que se situaron las divisas mediante la documentación relativa al contravalor de las divisas y recibo correspondiente del contratista.

La expresada documentación servirá para efectuar la data en la contabilidad del habilitado o pagador hasta la justificación definitiva de la inversión.

2.ª El último pago se justificará análogamente, incluyéndose además la relación de pagos a cuenta efectuados con anterioridad con cargo al contrato y la justificación de la inversión, todo ello en el plazo de un año, contado a partir de la situación de las divisas.

3.ª Si el pago fuese único, por el total estimado en el contrato, la justificación se realizará conforme al punto anterior, aunque puede admitirse la justificación de la inversión conforme se vaya efectuando la recepción del material o servicio contratado.

La comprobación de la inversión, que debe significar la terminación del contrato, debe ser efectuada normalmente en el lugar donde se efectúe la transferencia de la propiedad y entrega del material contratado, haciéndose constar, en su caso, que el mismo se recibe sin perjuicio de los resultados del examen y pruebas a que hubiere lugar, a cuyos efectos rige la garantía establecida.

D) Para el permanente conocimiento de este Tribunal, sobre los expedientes en vigor tramitados conforme al Real Decreto 1.120/77, tiene especial significación la correcta remisión al mismo de la comunicación anual establecida en el artículo 10 y que debe comprender los datos necesarios sobre la situación real en que se encuentran y, particularmente, la identificación del contrato, su importe estimado en divisas y gasto autorizado en pesetas, remisión de fondos realizadas, constancia de las inversiones justificadas o pendientes de justificar y saldos provisionales y definitivos por cierre del contrato.

IV. CONCLUSIÓN

Este tipo de contratación, por su importancia económica presupuestaria y su creciente realización, requiere de una fiscalización detallada y permanente. Para ello, debe conseguirse que los órganos gestores y los responsables de la justificación de los gastos cumplan con las obligaciones establecidas, de forma especialmente rigurosa, y, muy particularmente, en orden a remitir al Tribunal de Cuentas toda la información, datos y documentos, que se deriven de los contratos suscritos.

Asimismo debe conseguirse la unificación de criterios entre todos los órganos gestores del Ministerio de Defensa, con competencia en esta contratación, para la utilización de un procedimiento idéntico hasta la terminación de los contratos, que evite actuaciones y, en consecuencia, pueda realizar su fiscalización de forma puntual y correcta.

Con ello, este Tribunal, mediante un permanente conocimiento de los fondos públicos comprometidos y aplicados, puede establecer y aplicar las técnicas de fiscalización que considere más oportunas para asegurar la garantía del gasto público derivado de la contratación de material militar en el extranjero.

EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD
ECONOMICO-FINANCIERA PUBLICA:
ESPECIAL REFERENCIA AL SISTEMA
DE CONTROL INTERNO

JOSE JUAN BLANCO LANG

SUMARIO

- I. IDEAS PREVIAS
- II. EL SISTEMA DE CONTROL EN LA ACTUALIDAD: ESPECIAL REFERENCIA AL SISTEMA DE CONTROL INTERNO
 - 1. *Organización. Disposiciones básicas*
 - 2. *Intervención General de la Administración del Estado: Funciones.*
 - 3. *Principales problemas del sistema de control*
- III. BASES PARA LOGRAR UN SISTEMA EFICIENTE DE CONTROL
- IV. ALGUNAS REFLEXIONES FINALES SOBRE EL PROCESO DE REFORMA DEL CONTROL

I. IDEAS PREVIAS

El Sector Público se configura como una organización con características especiales que determinan y condicionan de forma específica su sistema de control. Dichas características resumidamente son:

a) Su especial organización jurídico-administrativa, relacionada con la dinámica centralización-descentralización. En este sentido se destacan dos líneas de descentralización, la territorial y la institucional, cuya finalidad es conseguir una mayor eficacia en la actuación pública.

De acuerdo con la línea de descentralización territorial el Estado se estructura en tres niveles principales: Administración Central, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.

Con respecto a la descentralización institucional del Estado se configura en Entes de naturaleza jurídica diversa: Ministerios, Organismos Autónomos Administrativos, Organismos Autónomos Comerciales, Industriales, Financieros o análogos y Sociedades estatales.

b) El carácter de público que tienen la gran mayoría de los bienes que se producen.

Para este tipo de producción no rigen los objetivos de control económico que se aplican a un bien privado destinado a intercambiarse en el mercado y que en última instancia viene dado por el beneficio o pérdida que se ocasio-

na en su producción y posterior venta. Este índice de control no se da en el Sector Público administrativo y sólo matizadamente en el Sector Público empresarial.

c) Adecuación de sus actuaciones a los principios constitucionales que rigen la gestión pública: legalidad, eficacia y economía.

Antes de comenzar con el análisis del sistema de control de la actividad económico-financiera pública, se pueden señalar algunas ideas previas que sirven de referencia para su estudio.

Una primera idea de carácter general es que el control debe considerarse no como un fin en sí mismo, sino como un instrumento de ayuda y apoyo a la gestión pública. En toda estrategia de implantación o modificación de sistemas de control debe estar presente lo anterior.

Por otra parte es necesario resaltar la absoluta necesidad de implantar sistemas de control administrativo, derivada del carácter público de los bienes producidos, que hacen inadecuados e impropios otros indicadores de control económico.

Otras ideas que deben tenerse en cuenta en el estudio de un sistema de control financiero público se derivan de la organización jurídico-administrativa del Estado, en la doble vertiente, ya señalada, territorial e institucional.

La descentralización territorial debe vincularse en el aspecto del control al principio de coordinación. Este principio permite que el control se estructure de manera que los procedimientos y técnicas aplicables en los diferentes ámbitos sean homologables y uniformes. Esta uniformidad se conseguiría más eficazmente mediante la elaboración de metodologías comunes, en cuyo estudio y aprobación deberán participar las diferentes instituciones y personas directamente interesadas en el tema.

Por otra parte el principio de coordinación tiende a facilitar la cooperación e intercambio de experiencias entre los diversos organismos de control.

La descentralización institucional se debe vincular al principio de especialidad, lo que significa que, aunque los principios básicos de un sistema de control sean permanentes, su aplicación concreta debe adaptarse a las peculiaridades y características de los diversos tipos de Entes que operan en el Sector Público. Se comprende que un sistema de control diseñado para una empresa pública no puede ser igual al que propondría para un Ministerio de carácter administrativo.

Para la efectiva aplicación del principio de especialidad es necesario que el Estado se estructure adecuadamente, de acuerdo con principios organizativos que faciliten el logro de una eficaz gestión pública.

Por último, interesa destacar la distinción entre el control político de la actividad económico-financiera pública y el control técnico o profesionalizado que es el objetivo de este trabajo.

El sistema de control financiero técnico o profesionalizado lo constituye el conjunto de normas, procedimientos y métodos coordinados, asimismo el plan de organización, que tiene como objetivo fundamental el que la gestión pública se realice de acuerdo con los principios de legalidad, eficiencia, economía y eficacia.

En este sentido el sistema de control tiene dos claros componentes: de una parte el conjunto de normas y procedimientos con cuya mera observancia se tiende a garantizar el cumplimiento de los fines anteriores, y de otra, las instituciones de control que vigilan y favorecen el correcto funcionamiento del sistema. Es importante resaltar la exigencia de despolitización de estas instituciones dentro del sistema de control que hemos denominado profesionalizado o técnico.

Con estas ideas básicas de carácter previo podemos iniciar el estudio del sistema de control de la actividad económico-financiera en el Sector Público español, refiriéndonos especialmente al sistema de control interno.

II. EL SISTEMA DE CONTROL EN LA ACTUALIDAD.
 ESPECIAL REFERENCIA AL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

1. Organización. Disposiciones básicas

En el esquema siguiente pueden observarse las diferentes instituciones que tienen competencias en el área de control, el tipo de control que realizan y su ámbito de actuación.

	<i>Órgano</i>	<i>Tipo de control</i>	<i>Ámbito de actuación</i>
<i>Control externo</i>	Cortes Generales (Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas)	Político	} Sector Público
	Tribunal de Cuentas	Técnico jurisdiccional	
<i>Control interno</i>	I.G.A.E.	Técnico	Sector Público estatal
	Intervención en las CC. AA.	Técnico	CC. AA.
	Intervención en las Corporaciones locales... ..	Técnico	Corporaciones locales

La regulación específica de las funciones de control ejercidas por estos órganos se contienen en diferentes leyes y disposiciones complementarias. La del Tribunal de Cuentas se contempla en su Ley Orgánica 2/82 de 12 de mayo.

Las funciones de la Intervención General de la Administración del Estado (I. G. A. E.) están reguladas básicamente en la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria (L. G. P.), el Real Decreto 1.124/1978, de 19 de mayo y la disposición adicional 15 de la Ley 44/83 de Presupuestos Generales del Estado para 1984.

La regulación de control interno de las Comunidades Autónomas se contempla en sus Estatutos de Autonomía, y en las Leyes reguladoras de su Régimen Presupuestario y Financiero, en el caso de que existan.

Por último, la regulación del control interno de las Corporaciones Locales se contempla en la Ley 7/85 de 2 de abril de Bases del Régimen Local y en el Real Decreto Legislativo 781/86 de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local.

2. Intervención General de la Administración del Estado: Funciones

En el denominado Sector Público estatal, el control interno se identifica generalmente a nivel institucional con la I. G. A. E. y, a nivel funcional, con las técnicas y procedimientos de control que emplea este Centro Directivo en su trabajo.

A continuación va a hacerse un brevísimo resumen de la situación actual del control interno que efectúa la I. G. A. E., a través de dos tipos de actuaciones: la función interventora y el control de carácter financiero. Posteriormente se tratarán los efectos de estas actuaciones.

A) *La función interventora. Control de legalidad*

Tiene como finalidad básica garantizar la regularidad formal de la Administración del Estado en el ejercicio de la actividad económico-financiera, y se regula en los artículos 16, 92 y siguientes de la Ley General Presupuestaria.

Los principios que forman este tipo de control se encuentran dispersos en el articulado de la mencionada Ley y disposiciones concordantes. En opinión de Herrero Suazo (1) pueden considerarse los siguientes:

(1) Santiago HERRERO SUAZO, «Perspectiva del Control en la Ley General Presupuestaria», *Libro Colectivo II Jornadas de Control Financiero*. 1977.

- Principio de generalidad en su aplicación.
- Principio de autonomía e independencia.
- Principio de reparo por escrito y suspensión de la eficacia.
- Principio de flexibilidad.
- Principio de suspensión de la eficacia del acto intervenido.
- Principio de control delegable.
- Principio de adscripción orgánica.

El ejercicio de este control de legalidad se realiza según las modalidades que a continuación se señalan y vienen a ser fases de la actuación interventora en los diversos momentos de la gestión del gasto o del ingreso.

— *Intervención crítica o previa*

Es la actuación inmediata anterior a la autorización del gasto y podría definirse como la facultad que compete al Interventor General de la Administración del Estado, o a sus Interventores Delegados, para examinar todo acto, documento o expediente susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos y valores.

A partir del mandato contenido en la Disposición Adicional 15, 2 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984, se introduce la posibilidad de verificar la regularidad formal sobre la actividad global y no acto a acto, mediante la aplicación de técnicas estadísticas, lo que conlleva a la práctica de un control selectivo que redundará en una mayor calidad del examen, eliminando paralizaciones y suministrando información de conjunto válida para la adopción de medidas correctoras.

— *Intervención de la inversión*

Su finalidad es la comprobación de la aplicación o empleo de las cantidades destinadas a obras, suministros, adqui-

siciones, servicios y de las subvenciones y ayudas que reciban las entidades públicas y privadas, las empresas y los particulares en general con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

Esta intervención y comprobación alcanzará a los efectivos de personal y de las existencias de metálico, valores y demás bienes de todas las dependencias y establecimientos civiles y militares.

— *Intervención formal de la Ordenación de Pagos*

La intervención formal versará sobre la comprobación de existencia de saldo en el crédito correspondiente y que el pago ha sido ordenado por la autoridad competente.

En la Administración Central esta función se realiza por el Interventor Delegado de la Ordenación de Pagos y en los Organismos Autónomos por el interventor delegado en los mismos.

— *Intervención material del pago*

Esta modalidad completa y cierra el ciclo de la verificación de la legalidad. Tiene como finalidad la comprobación de la efectiva salida de los fondos públicos con destino al cumplimiento de obligaciones.

Con respecto a estas dos últimas modalidades de la función interventora hay que señalar que el nuevo Sistema de Información Contable (S. I. C. O. P.) condiciona su modificación sustancial, por lo que deberán ser redefinidas.

De lo expuesto en este apartado, se deduce una característica muy importante del sistema de control interno público ejercido mediante la función interventora, y es la atribución a un solo centro directivo e incluso a una sola persona delegada de dicho centro, competencias y funciones que en el ámbito empresarial privado generalmente son realizadas por diferentes personas asignadas a centros distintos. Por consiguiente, puede decirse que en el ámbito público se produce una importante centralización del control.

B) *Control financiero. Auditoría en el Sector Público*

El control financiero regulado por los artículos 17, 1 y 18 de la L. G. P. y desarrollado por el Real Decreto 1.124/78, afecta, según las disposiciones citadas, a los Servicios, Organismos Autónomos y Sociedades Estatales, así como a las Sociedades, Empresas, o particulares que de alguna forma reciban ayudas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, tiene por objetivo la comprobación del funcionamiento, o la determinación de la situación, de dichos Entes en el aspecto económico-financiero, y conforme a las disposiciones y directrices que la rijan.

Su ámbito abarca, en consecuencia, tanto los ingresos como los gastos, tanto lo económico-financiero como lo legal, y constituye un tipo de control diferente a la función interventora, pero no contrapuesto a la misma, que afecta o puede afectar a la totalidad de los distintos Entes que conforman la Administración Pública.

La Intervención General de la Administración del Estado, comenzó a partir del año 1978 la aplicación del control de carácter financiero; su desarrollo ha ido unido con la aplicación extensiva e intensiva de técnicas y procedimientos de auditoría, de forma que ha llegado a producirse en la práctica, una identidad auditoría-control financiero. En este contexto y siguiendo criterios de homogeneización, la Intervención General ha ido dotándose de una infraestructura técnica concretada fundamentalmente en:

— Elaboración de un conjunto de normas técnicas de ejecución de auditorías en el Sector Público que vinculan a los profesionales dedicados a su ejercicio.

— Desarrollo de un cuerpo de doctrina en materia de auditoría financiera, sin menoscabo de los avances realizados en el conocimiento y programación de la denominada «Auditoría Operativa».

— Establecimiento de objetivos y procedimientos de auditoría estandarizados sin perjuicio de la necesaria libertad de criterio del auditor ante las posibles peculiaridades del Ente auditado.

Este nuevo concepto de la función de control se ha visto afianzado con la promulgación de la Ley de Presupuestos para el ejercicio 1984, que en su disposición Adicional 15.ª establece: «a efectos de realizar las actuaciones de Control Financiero previsto en la Ley General Presupuestaria, la Intervención General de la Administración del Estado elaborará un Plan Anual de Auditoría en el que se irán incluyendo la totalidad de los Organismos y de las Sociedades Estatales».

C) *Efectos de las actuaciones de control. Solución de discrepancias*

Al examinar con carácter previo la legalidad de las actuaciones, si la Intervención se manifestase en desacuerdo con el fondo o con la forma de los actos, surgirán los reparos.

Los reparos verbales no están previstos, pero se han convertido en una práctica habitual. La discrepancia se soluciona acomodando los procedimientos y prácticas del Ministerio u Organismo a los criterios de la Intervención Delegada.

Los reparos escritos en los casos previstos en el artículo 97 de la L. G. P. paralizan el expediente hasta que la discrepancia se resuelva. No obstante, se permite que el reparo no paralice la tramitación del expediente (intervención condicionada), en los supuestos enumerados en el artículo 98, 2 de la citada ley.

El mecanismo de solución de las discrepancias, se regula en el artículo 98, 1 de la L. G. P., siendo en última instancia el Consejo de Ministros el que resuelve.

Sin embargo, en el ámbito del control financiero, no está claramente determinado en ninguna norma legal los efectos del informe.

El Real Decreto 1.124/78, artículo 4.6, especifica que en los informes se harán constar cuantas observaciones y conclusiones se deduzcan del examen practicado, señalándose asimismo que: si las actuaciones de control han tenido por objeto actuaciones individualizadas y concretas se unirán los informes a los expedientes y en los otros casos a las Cuentas anuales correspondientes.

En la misma norma se indica que el Ministro de Hacienda a propuesta de la I. G. A. E. dará cuenta al Consejo de Ministros de aquellos resultados de control financiero que por su interés y repercusión deban ser destacados.

Por lo que respecta a la solución de las discrepancias, en las Normas de Auditoría del Sector Público no se contempla el mecanismo de resolución. Sólo en el apartado correspondiente a las «Normas sobre la preparación, contenido y presentación de los informes», se dice en el punto 3 i) que cada informe «... incluirá los comentarios por escrito de los responsables de la entidad auditada, respecto a debilidades, recomendaciones y conclusiones incluidas en el borrador del informe», configurándose lo que en la práctica se denomina «el contrainforme».

3. Principales problemas del sistema de control

— En general puede afirmarse que la no aplicabilidad del principio de especialización en el ámbito de la descentralización institucional y del de coordinación en el ámbito de la descentralización territorial son causas de graves distorsiones en el actual sistema de control.

La descoordinación entre los diferentes órganos de control conduce la mayoría de las veces a una duplicidad y proliferación de controles, que obviamente afectan negativamente a la gestión.

La no aplicación del principio de coordinación impide que se establezca una distinción clara de competencias, lo que conduce a que cada Órgano intente conseguir sus parcelas de poder a través del ejercicio de competencias que tiene atribuidas y que en muchos casos se superponen con las que tiene otro Órgano diferente.

Además, hay que tener en cuenta que en toda organización administrativa cada Centro directivo trata de afianzar su poder mediante la elaboración de normas que en la mayoría de los casos establecen controles en el sistema, y que deben ser cumplidas por la propia organización, de esta for-

ma se puede llegar a una superabundancia de controles, muchos de ellos de racionalidad dudosa.

Por otra parte, un planteamiento unitario del sistema de Control que no tenga en cuenta el principio de especialización parece inadecuado, pues tiende a producir rigideces que afectan negativamente a la gestión pública.

En España no hay una flexibilidad suficiente en el régimen económico-financiero de los Entes públicos. Generalizando, puede decirse que existen dos regímenes distintos, uno el que se aplica a las Administraciones Públicas y otro el que corresponde a las Sociedades Estatales.

Esta situación bipolar que enfrenta la rigidez en el ámbito de la Administración Pública con la libertad de las Sociedades Estatales, ha conducido inexorablemente a una dinámica de presión de los diferentes Entes públicos por pasar a la situación de Sociedades Estatales, aunque ni su objetivo social ni la naturaleza de sus operaciones justifiquen esa calificación. El resultado de todo ello es una estructura jurídica del Estado confusa e inapropiada.

Concretamente, dentro del ámbito de las empresas públicas, Gutiérrez Robles (2) señala las diferentes formas jurídicas que pueden revestir las entidades públicas empresariales: así, pueden ser Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo (O. A. C. I. S.), sociedades estatales o entidades de derecho público con estatuto jurídico propio.

La situación final es que Entidades con actividades similares tienen un régimen económico-financiero muy diferente, tal es el caso del I. N. I. y el I. N. H. (O. A. C. I. el primero, sociedad estatal el segundo).

En lo referente al control interno en el Sector Público estatal, el eje fundamental de su actuación descansa todavía en el control a través de la función interventora, tal y como

(2) Augusto GUTIÉRREZ ROBLES, «El régimen económico-financiero de las Entidades Estatales de carácter Empresarial», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 22, año 1984.

se regula en la L. G. P., esta situación da lugar a inconvenientes, algunos de los cuales se señalan a continuación:

— No favorece la creación y perfeccionamiento de gestores públicos y además da lugar, dada la indefinición de los límites entre la gestión y el control, a una indeseable dilución de responsabilidades.

— No favorece la creatividad de los funcionarios encargados de ejercerlo, por lo que no supone un instrumento importante para la renovación y perfeccionamiento del sistema.

Además en el caso de legislaciones obsoletas, puede producirse un enfrentamiento entre los principios de legalidad y eficiencia, entorpeciendo la adecuada gestión pública.

No podemos obviar la situación actual en la que una gran parte de la normativa de carácter económico-financiero está anticuada al no haberse adaptado con suficiente flexibilidad a los cambios sociales y económicos que han acontecido en los últimos años. Esto dificulta enormemente la práctica del control por las instituciones encargadas del mismo. Piénsese que la acción de controlar, ya sea a priori o a posteriori, supone evaluar, medir y en última instancia vigilar que la gestión se ajusta a la normativa establecida, pero si dicha normativa justifica y produce la ineficiencia o el derroche, se plantea una contradicción, difícilmente superable, entre dos objetivos de control, la regularidad formal y la eficiencia económica.

Algunos autores han criticado el actual sistema de control, el profesor Nieto (3) lo califica como lento, inútil y criminógeno, llegando a una conclusión alarmante: «El día que los Directores e Interventores cumplan la legalidad, la Administración se pararía».

De todo lo expuesto anteriormente se deduce la necesidad de una revisión de todo el cuadro normativo regulador de la actividad económico-financiera que reduzca y modernice el actualmente existente.

(3) Alejandro NIETO, «La organización del desgobierno», Ariel, 1984.

La función de control financiero, que se realiza básicamente a través de procedimientos de Auditoría está en una fase de paulatina implantación, por lo que es lógico que se produzcan algunos problemas que siempre aparecen en los inicios de cualquier actividad.

No obstante, si tenemos en cuenta que los requisitos señalados por Martín Seco (4) referentes a la infraestructura contable-administrativa de los Entes auditados, momento y periodicidad de los informes y destino y efecto de los mismos no se cumplen en su totalidad, puede inferirse que la plena eficacia en estos procedimientos de control no se ha alcanzado todavía y se necesita un dilatado período de tiempo y una importante voluntad política para que se consiga.

Por otra parte, considerando que la auditoría operativa en el Sector Público consiste en emitir una opinión sobre si la organización y los procedimientos internos de un Ente público permiten y garantizan la eficacia y la eficiencia en la actuación del mismo, debe admitirse que dicha opinión sólo tiene un valor específico mayor y distinto que el de la persona o institución que lo emite si tiene como punto de referencia unos principios de buena organización y gestión pública admitidos por la doctrina y la profesión en general.

La inexistencia de estos principios impiden que dichas auditorías tengan más valor que la opinión del Organismo que las haya emitido.

Por último un problema adicional que se puede plantear son las interferencias que pueden producirse en la selección de los Entes objeto de la auditoría anual. En este sentido debe garantizarse la selección por procedimientos objetivos y claramente especificados que aseguran que todos los Entes serán objeto de control en un período relativamente corto de tiempo, lo contrario puede llevar a una situación indeseable de agravios comparativos, que hace recordar la frase de Montesquieu: «la injusticia hecha a un hombre es una amenaza contra todos».

(4) Juan Francisco MARTÍN SECO, «La auditoría en el Sector Público», *VIII Jornadas de Control Financiero*, 1985.

III. BASES PARA LOGRAR UN SISTEMA EFICIENTE DE CONTROL EN EL SECTOR PÚBLICO

Un sistema de control eficiente debe estructurarse sobre las siguientes bases.

1. Aplicación del principio de especialidad

Los diferentes Entes que operan en el Sector Público deben reorganizarse estableciendo diversos grupos homogéneos en función de la naturaleza de las operaciones y servicios que realizan, aplicándose a cada Ente público su propio régimen jurídico de carácter económico-administrativo.

2. Aplicación del principio de coordinación

Esta coordinación debe entenderse tanto entre todas las instituciones de control interno de los diferentes ámbitos territoriales del Estado, como entre las de control interno y de control externo, evitándose la duplicidad de trabajos y el ejercicio de controles similares.

Asimismo el principio debe aplicarse en el sentido de favorecer unos sistemas de información económica y una normativa reguladora de la actividad económico-financiera inspirados en los mismos principios.

3. Mejora en los sistemas de presupuestación e información económica

Dichos sistemas deben perfeccionarse, de manera que permitan la confección y el seguimiento de cuadros de mando, elaborados sobre la base de ratios e indicadores que aseguren un adecuado control de gestión.

4. Modernización en los procedimientos y técnicas de control

Parece oportuno separar claramente los controles puramente contables, de carácter documental, de los controles de legalidad ya sean previos o a posteriori.

a) *Control de legalidad*

Con respecto al control de legalidad es conveniente seguir avanzando en la introducción del muestreo estadístico, que permite examinar la legalidad sobre una muestra representativa de la población. Después de la experiencia adquirida, estas técnicas parecen más apropiadas para las comprobaciones a posteriori ya que su aplicación para comprobaciones de control previo presenta problemas difícilmente superables.

El objetivo concreto sobre el que descansa todo el planteamiento de la investigación por muestreo según Rafael Morell y Consuelo Díaz (5) es: «Medir periódicamente el cumplimiento de la legalidad vigente por todos y cada uno de los distintos Organos Gestores de la Administración».

Esto se obtiene mediante la llamada «Encuesta de legalidad» que para cada uno de sus Centros Gestores permite obtener mensualmente indicadores relativos a:

- Total de unidades tramitadas y afectadas por investigación.
- Fracción de Muestreo o porcentaje de unidades fiscalizadas sobre el total anterior.
- Porcentaje estimado de Unidades Defectuosas.

Estos indicadores se calculan y serán presentados en las oportunas publicaciones mensuales a los siguientes niveles de agregación:

- Indicadores para cada Centro Gestor y Tipo de Expediente.
- Indicadores Agregados para cada Centro Gestor.
- Indicadores Agregados para todo el conjunto de los Centros Gestores del Departamento Ministerial.

(5) Rafael MORELL y Consuelo DÍAZ, «Aplicación de técnicas de muestreo al ejercicio de la función interventora: Definición de objetivos y planteamiento metodológico inicial», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 23, 1985.

Por otra parte, el ejercicio del control de legalidad requiere, cada vez con mayor intensidad, dada la gran profusión y dispersión normativa y jurisprudencial, la utilización de la informática, a través de bancos de datos con información sobre normativa aplicable, lo que permitirá:

- Paliar la falta de información puntual, que tradicionalmente ha sido un factor diferenciador en las Intervenciones Delegadas; mejorando y facilitando la difusión de la información jurídica.
- Reordenar y normalizar los procedimientos de trabajo utilizados por las Intervenciones Delegadas.
- Optimizar medios personales y materiales.
- Homogeneizar y normalizar criterios en la aplicación de la normativa.
- Elaboración de publicaciones por áreas temáticas.
- Conectar con otros sistemas de información de similares características.

b) *Control de eficiencia y eficacia*

El ejercicio de estos controles es casi inédito en el Sector Público español, a pesar de estar contemplados en la normativa actual. Considero que su desarrollo e implantación generalizada es absolutamente necesario en un sistema de control moderno. En este sentido cabe impulsar la introducción de técnicas tales como:

- El control presupuestario y de seguimiento de objetivos.
- El control de gestión, que sólo será posible con la implantación de una adecuada Contabilidad Analítica.

Ahondando en esta línea y por lo que supone de novedad, puede decirse que una de las ventajas de la introducción de los programas en la práctica presupuestaria es la posibilidad de ejercer controles de eficiencia y eficacia sobre el gasto público.

c) *Control financiero realizado a través de la auditoría pública, en sus dos vertientes de regularidad y operativa*

La dirección de la Contabilidad Pública que proclama la L. G. P. exige, más todavía en el caso de descentralización de la gestión contable, la realización de auditorías financieras periódicas y recurrentes. Sólo de esta forma se consigue la uniformidad en la aplicación de los principios contables que permita la elaboración y presentación de una información contable homogénea para todo el Sector Público.

No hay duda que la propia I. G. A. E. deberá coordinar adecuadamente el ejercicio de las funciones de control financiero con la inspección de la Contabilidad Pública que le atribuye el artículo 125 d) de la L. P. G., función, esta última, que en un modelo institucional de carácter descentralizado es absolutamente fundamental.

Por otra parte, la práctica viciosa y muy extendida dentro de la Administración relativa al incumplimiento repetido de los plazos para la rendición de cuentas e información contable debe ser corregida de modo firme, arbitrando las medidas que se estimen convenientes.

Es cierto que ha existido hasta la fecha un secular abandono de los Servicios Contables, situación que debe cambiar radicalmente si queremos tener un Sector Público eficiente, dado que la información contable y económica se constituye como uno de los elementos prioritarios en todo sistema integrado de gestión, ya sea pública o privada.

Por otra parte, la auditoría operativa, aun siendo absolutamente necesaria en el ámbito público, presenta una aplicación más problemática, pues son imprescindibles metodologías de trabajo suficientemente contrastadas y un cuerpo de principios de buena gestión económica que sirvan de referencia para la emisión de los informes. En este sentido, es necesario animar a las diversas Asociaciones privadas y Organismos públicos así como a los profesionales de estos temas para que favorezcan y apoyen la creación de un cuerpo de principios doctrinales sobre los que basar los informes de auditoría operativa.

No obstante, en el ámbito de las empresas públicas se puede ir avanzando en este tipo de control, ya que están más desarrolladas las técnicas de análisis para medir la eficiencia de estas organizaciones.

Por último, me interesa analizar las ventajas e inconvenientes que puede presentar el ejercicio del control financiero con carácter permanente en Entidades públicas.

Como ventajas pueden señalarse:

— Seguimiento más cercano de la gestión que permite una información más directa y veraz a los Centros de decisión y programación económica, fundamentalmente en lo referente a decisiones presupuestarias (D. G. de Presupuestos) y de tesorería o endeudamiento (D. G. del Tesoro).

— Mejor conocimiento de la entidad auditada.

— Continuidad del control.

Entre los inconvenientes puede citarse:

— Mayor coste económico, dado que exige una mayor disponibilidad de medios materiales y personales.

— Una posible menor independencia y objetividad.

El control financiero así ejercido aparece como una opción de control razonable para aquellos Entes que aunque se considera que no deben estar sometidos a la función interventora, se piensa que por razón de sus especiales características (dependencia financiera muy fuerte de los Presupuestos del Estado, carácter de las operaciones que realizan, etc.) deben de estar sometidos a un control más intenso que el que se derivaría del control financiero normal.

d) *Control social a través de encuestas*

Cuando nos referimos al Estado la óptica estrictamente económica no es del todo completa para establecer el grado de eficacia de su actuación. Los objetivos que persigue el Estado a través de sus programas pretenden satisfacer una

variada gama de necesidades de los ciudadanos que no siempre se pueden cuantificar y que, por tanto, no son fáciles de controlar con criterios económicos.

Por otra parte, y aun en el caso en que la cuantificación fuera posible, el cumplimiento numérico de dichos objetivos no garantiza plenamente una actuación eficaz, dado que existe la posibilidad de que el objetivo alcanzado no sea sentido como una necesidad social o bien su realización no haya sido percibida por los ciudadanos.

Todo ello abre un espacio para establecer un control sobre el gasto público de naturaleza social que complementa a los controles legales y de carácter financiero.

Este control se concibe como la recogida periódica de la opinión que tienen los ciudadanos sobre los diferentes programas de gasto público, para llegar a establecer no sólo si la sociedad percibe el eventual cumplimiento de dichos programas, sino también si los objetivos perseguidos coinciden con las aspiraciones de aquélla (6).

Como todo sistema de control, y más aún en uno de esta naturaleza, el control al que nos estamos refiriendo no sólo complementa el de carácter legal y financiero con una valoración social de los fines que se ha fijado el Estado, sino que puede ser un valioso instrumento para la mejora de la gestión pública, al determinar aspectos tales como los deseos de los ciudadanos para que se gaste más o menos en determinados programas de gasto, las motivaciones que tienen para ellos, su predisposición para pagar más impuestos que financien un eventual instrumento del gasto, etc.

5. Las diferentes instituciones con competencias de control deben configurarse, en la medida de lo posible, como un sistema armónico y coordinado

A mi juicio, algunas ideas a tener en cuenta en la organización de control pueden ser:

(6) J. BARRIO y J. J. BLASCO, «El control social del Gasto Público», comunicación presentada al XIV Seminario Interamericano de Presupuesto Público, Buenos Aires, 1986.

a) Los diferentes Entes que operan en el Sector Público deben tener sus propios sistemas de control interno y, consecuentemente, si el sistema lo exige sus propios Organos de Control.

(Control de primer nivel.)

b) Lo anterior puede complementarse con la existencia de un órgano superior de control interno que vigilaría y coordinaría la totalidad del sistema de control interno del Sector Público. Dicho órgano sería tanto más eficaz cuanto más rango administrativo posea y más cerca esté de los órganos con capacidad de decisión.

Este sistema sobre la base de dos niveles de control es perfectamente trasladable a las Comunidades Autónomas.

c) Por último, el sistema de control se cierra con un órgano de control externo con competencias sobre todo el Sector Público y con objetivos y funciones muy concretas, teniendo en cuenta las características de sus usuarios finales, que son las Cortes Generales y en última instancia los ciudadanos.

IV. ALGUNAS REFLEXIONES FINALES SOBRE EL PROCESO DE REFORMA DEL CONTROL

Las actuaciones para la reforma del control deben orientarse según las premisas que anteriormente se han expuesto. En este sentido, existe ya en la actualidad un cierto grado de avance en la mejora de los procedimientos y técnicas presupuestarias y de información económica (presupuesto por programas, proyecto S. I. C. O. P.). Asimismo, se están aplicando en la práctica muchas de las técnicas de control, citadas anteriormente, como por ejemplo, el muestreo, las auditorías, etc., consiguiéndose experiencias muy valiosas para el futuro.

Por el contrario, no se observa la existencia de un plan coordinado de reforma del control que esté presidido por los citados principios de coordinación y especialidad.

Como reflexiones finales se pueden enunciar una serie de actuaciones necesarias para la reforma del control:

a) Replantear la actual estructura institucional del Sector Público.

b) Simplificar y actualizar la normativa reguladora de la actividad económico-financiera pública.

c) Favorecer y potenciar la figura del gestor público, creando las condiciones necesarias para que pueda ejercer adecuadamente en funciones.

d) Diferenciación entre los controles propiamente contables de carácter documental y el control de legalidad. Entre los primeros se integrarían debidamente reformados, la intervención formal y material del pago.

e) Los controles de legalidad a priori deberían limitar su aplicación:

— A las Administraciones Públicas.

— A ciertos actos por razón de su importancia cuantitativa o cualitativa.

f) El control de legalidad a priori deberá comprobar sólo aquellos aspectos del expediente que por su trascendencia económica y financiera lo justifiquen.

g) Extensión de la auditoría financiera de carácter periódico y recurrente sobre todo el Sector Público.

h) Redefinir el sistema de responsabilidades sobre la base de unos criterios realistas que permitan su aplicación práctica. En este sentido se señala la importancia que la responsabilidad disciplinaria puede tener para sancionar conductas negligentes y no profesionales.

i) Aplicación del control financiero a posteriori a todos los Entes públicos empresariales, dicho control podrá ser ejercido con carácter permanente en aquellos casos que se establezcan, en función de las características de cada Ente.

j) Ir introduciendo paulatinamente sistemas de información que permitan los controles de eficiencia y eficacia.

k) Ir desarrollando por los Organismos competentes un cuerpo de principios y de doctrinas sobre la gestión pública, administrativa y empresarial, que permitan sobre bases sólidas la práctica de la auditoría operativa.

l) Elaborar una estructura organizativa en la Administración que favorezca y potencie la coordinación entre los Organos de Planificación, Presupuestación, Información y Control.

m) Programar a corto y medio plazo los cursos de formación y reciclaje de personal necesarios para que los funcionarios se adapten a las nuevas técnicas.

Como se observa, se trata de un conjunto variado y amplio de actuaciones que necesitaría de un dilatado período de tiempo para llevarlo a la práctica así como de una firme voluntad política. No debe olvidarse que muchas actuaciones suponen la creación o modificación de la normativa existente y otras se relacionan con la propia organización y estructura de la Administración. Todo ello implica un silencioso, tenaz y largo trabajo, carente de resultados espectaculares a corto plazo, pero que tiene como última finalidad, contribuir a una Administración más y mejor controlada.

REFLEXIONES SOBRE LA FISCALIZACION
DE LA CONTRATACION ADMINISTRATIVA
POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS

JUAN CARLOS LOPEZ LOPEZ
Censor Letrado del Tribunal de Cuentas

El artículo 11 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, establece en su apartado a) la necesidad de fiscalizar con carácter particular

«los contratos celebrados por la Administración del Estado y las demás entidades del sector público en los casos en que así esté establecido o que considere conveniente el Tribunal».

La Ley de Contratos del Estado, texto actualizado de 8 de abril de 1965 (en lo sucesivo L. C. E.), modificado por Ley 5 de 17 de marzo de 1973, obliga al ministro de Economía y Hacienda a remitir al Tribunal de Cuentas todos los contratos que se celebren por la Administración, cuyo importe exceda de cinco millones de pesetas.

En esta comunicación no se abordará el tema de la contratación de las corporaciones locales, objeto de legislación específica y fiscalizada por el Departamento correspondiente de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas.

El primer punto a tratar consiste indudablemente en la necesidad de que este Tribunal consiga un índice de cumplimiento lo más alto posible de la normativa que obliga a la remisión de los mencionados contratos.

Dos son las vías que en la práctica pueden seguirse para lograr la finalidad descada:

a) Una vía pasiva o receptiva, por la que el Tribunal espera a que la Junta Consultiva de Contratación Administra-

tiva, de cumplimiento a lo que preceptúa el artículo 337 del Reglamento General de Contratación de 25 de noviembre de 1975 (en lo sucesivo R. G. C.).

b) Una vía activa de constante petición de los expedientes administrativos a los organismos contratantes cuando se detecta el incumplimiento de la remisión a este Tribunal de aquéllos.

Obviamente, nuestra institución debería poseer entonces un fichero actualizado que registrara con fidelidad todos los contratos celebrados por la Administración del Estado. Y este fichero, que sería urgente que recibiera un tratamiento informático, dado el ingente volumen de datos que almacenaría, se debería nutrir tanto con la información que nos suministrarán las páginas de los diarios oficiales en el caso de licitación pública (subasta, concurso o concurso-subasta), como de la que puede derivarse del examen de los mandamientos de pago que efectúa el Tribunal por medio de su Departamento de Fiscalización de la gestión económica de la Administración del Estado, sin olvidar la necesidad de que la obligación de publicar en el *Boletín Oficial del Estado* la adjudicación de todos los contratos, cualquiera que sea el procedimiento seguido al efecto, que establece taxativamente el artículo 119 del R. G. C., sea algo más que letra muerta.

Por los procedimientos indicados se sustancia el problema previo de todo control, es decir, que real y efectivamente, todo el objeto controlado se encuentre a disposición del sujeto controlador.

En el caso particular de los contratos inferiores a cinco millones de pesetas, sólo es posible el examen, incluso desde una perspectiva legal, en el momento de efectuar el control de la ejecución, pues cede la obligación de remitir al Tribunal el expediente administrativo completo, que finaliza con la formalización del contrato por vía administrativa o notarial (esta última muy restringida para el futuro a consecuencia de lo que establece la Disposición Adicional Decimotercera de la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985). Dicha disposición, al modificar los artículos 40 y 70 de la L. C. E., solamente obliga a formalizar en escritura pública los contratos de obras y de gestión

de servicios públicos cuando lo solicite el contratista, siendo a su costa los gastos derivados de su otorgamiento.

Comoquiera que los citados preceptos establecen que los documentos administrativos de formalización serán título válido para acceder a cualquier registro público, podemos afirmar que *de facto* la fe pública notarial ha desaparecido de la contratación administrativa.

* * *

Pues bien, una vez en poder del Tribunal de Cuentas toda la documentación necesaria para efectuar esta específica fiscalización, cual es la de la contratación administrativa, surge la ineludible necesidad de armonizar las funciones de las distintas «unidades administrativas (en terminología del Proyecto de Ley de Funcionamiento) que pueden entender de la misma.

La delimitación de dos fases claramente definidas (a saber: fase de adjudicación y fase de ejecución o de cumplimiento de la obligación contractual), permite un estudio separado, pero ineludiblemente coordinado del conjunto de actos administrativos concatenados hacia la consecución de un fin, que en terminología de De Benito supone la contratación. Y lo anteriormente expuesto, sin descartar la posibilidad de una integración de ambas unidades en un solo Departamento, en una futura reorganización de las actividades de este Tribunal, que permitiera el control total de los actos del iter contractual.

En cualquier caso, en el momento actual parece especialmente necesario que se profundice con especial énfasis en la fiscalización de la fase de ejecución. Y para profundizar en el estudio de dicha fase y analizar con detalle algunos de los problemas de carácter técnico que en la misma se plantean, sería deseable la existencia de técnicos facultativos para completar aquellos aspectos de la fiscalización que no puedan ser asumidos por la plantilla orgánica actual que se asigne a estos cometidos, según indicaban acertadamente, ya en el año 1981, García Gil y Alvarez Bonald en su trabajo *Modalidades del control a ejercer por el Tribunal de Cuentas en la*

actuación de su fiscalización sobre las cuentas y gestión económica del Estado y del sector público.

* * *

Las irregularidades que se detectan por este Tribunal pueden dividirse, pues, de forma tripartita en:

A) Anomalías que afectan a la fase de adjudicación, que son especialmente examinadas por la División de Contratos, excepto en aquellos expedientes que no superan los cinco millones de pesetas.

B) Anomalías que afectan a las fases de adjudicación y de ejecución de manera simultánea.

Es el caso de los contratos reformados y de los adicionales por obras accesorias o complementarias a que hacen referencia los artículos 146 a 155 del Reglamento General de Contratación.

La fiscalización de estos contratos puede caer de lleno en el control de la fase de ejecución, puesto que así se desprende del hecho evidente de que es dentro de la fase de cumplimiento de la obligación contractual cuando se produce el nacimiento de «necesidades nuevas o de causas técnicas imprevistas al tiempo de elaborar el proyecto» (reformados) o de las «necesidades de obras accesorias no incluidas en el proyecto que durante el curso de la obra principal la Administración estime conveniente» (adicionales por obras complementarias).

No obstante lo anterior, al enseñarnos la práctica cotidiana que se incumple la obligación de efectuar un contrato independiente para estas obras adicionales siempre que se supere el 20 por 100 del precio inicial, con todos los trámites que prevé el R. G. C., se producen contrataciones directas incorrectas, que caben dentro de las anomalías de la fase de adjudicación.

La aplicación del artículo 154 del Reglamento: «Cuando se hiciera precisa la modificación de un proyecto y resultaran indicios de que ello se debe a defecto o imprevisión imputa-

ble a sus autores o supervisores, podrá ordenarse la práctica de una investigación por el ministro correspondiente o por quien ostente delegación bastante al efecto, procediéndose con arreglo a la Ley de Procedimiento Administrativo y a las normas del Departamento o cuerpo de que se trate.

La aprobación de los proyectos por la autoridad competente a los funcionarios responsables de los mismos por los defectos e imprevisiones en que hayan incurrido o les sean imputables»; y su engarce con el artículo 38 de la Ley 2/1982 Orgánica del Tribunal de Cuentas, que establece en su punto 1.

«El que por acción u omisión contraria a la ley originare el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados», es uno de los retos que deberán abordar las futuras normas que desarrollen la legislación básica de nuestra institución, en cualquiera de sus dos sentidos posibles.

C) Anomalías que afectan exclusiva y privativamente a la fase de ejecución.

Del contrato, y de su terminación normal o anormal por incumplimiento, se pueden producir también importantes anomalías, de manera que un contrato absolutamente irreprochable en su generación puede presentar graves defectos de ejecución; se ha de prestar pues especial atención a las posibles alteraciones de su objeto, precio o plazo, así como a su conclusión, especialmente en los casos de resolución del contrato. Y como anomalías detectadas con carácter más reciente por este Tribunal, en la precitada fase, puede citarse:

a) *Abono de interés de demora por incumplimiento de pago de certificaciones no atribuibles a la Administración del Estado.*

Situación que se produce en el caso de que una corporación local o una entidad de carácter privado (generalmente comunidades de regantes), que deben sufragar una determinada obra en unión de la Administración del Estado, incumplen el pago de una o varias certificaciones de obras.

Como desde un punto de vista legal, el contrato celebrado para la ejecución de las obras tiene lugar exclusivamente en-

tre la empresa contratista y el Estado, aquélla no puede dirigirse directamente al órgano no estatal conminándole al cumplimiento de la obligación, porque ningún nexo legal liga a ambos; sí lo puede hacer en cambio contra el Estado, en virtud del aludido contrato, siendo una de las consecuencias de éste el pago de las certificaciones expedidas durante la ejecución de las obras.

Por otra parte, el impago de certificaciones produce los correspondientes intereses de demora, conforme previene el artículo 144 del R.G.C., siempre que se haya producido la intimación del contratista a que se refiere el artículo 47 de la Ley de Contratos del Estado:

Esta anomalía parece provenir del incumplimiento de lo que se preceptúa en el artículo 84, apartado *d*) del Reglamento General de Contratación (otro de los preceptos agonizantes del texto citado), cuando establece:

«En las obras cuya financiación haya de realizarse con aportaciones de distintas procedencias, además de las presupuestarias, deberá acreditarse en el expediente la plena disponibilidad de todas aquéllas mediante los documentos vinculantes que según los casos resulten oportunos. Deberá figurar igualmente el orden de abono de las distintas aportaciones, de tal forma que el crédito presupuestario del Estado no sea el primero en utilizarse salvo en casos muy justificados.

Los mayores gastos de la obra sobre el presupuesto de adjudicación se abonarán en proporción a las respectivas aportaciones, salvo que otra cosa se haya establecido.

El órgano de contratación velará cerca de los otros entes cofinanciadores para que el adjudicatario perciba íntegramente el precio del contrato, así como sus adicionales y revisiones.»

En estos casos, el Tribunal de Cuentas debe de efectuar, en nuestra opinión, un seguimiento cerca de la Dirección General del Tesoro del oportuno expediente de apremio abierto contra la corporación o comunidad morosa.

* * *

b) *Indemnizaciones abonadas por el Estado al amparo de lo establecido en los artículos 132 y siguientes del Reglamento General de Contratación.*

En nuestro ordenamiento jurídico el contrato de Obras Públicas tiene, en principio, un evidente carácter aleatorio que recoge el artículo 132 del R. G. C. (que transcribe el 46 de la L. C. E.), al expresar que se concierta a riesgo y ventura del contratista, lo que significa que éste asume el riesgo de poder obtener una ganancia mayor o menor e incluso de perder, cuando sus cálculos estén mal hechos o no respondan a las circunstancias sobrevenidas en ejecución del contrato de obras, rigiendo, por tanto, el viejo principio tradicionalmente establecido en aras de la seguridad jurídica en esta materia de la contratación con el Estado que «pacta sunt servanda», sin que el contratista pueda, por regla general, apartarse de la Ley del Contrato.

El mismo artículo 132, establece, sin embargo, unas excepciones al principio de riesgo y ventura y prevé indemnizaciones por causa de pérdidas, averías o perjuicios ocasionados en las obras, en los casos de fuerza mayor, pasando a enumerar los que considera como tales. Parece que el punto 5, «Inundaciones catastróficas producidas como consecuencia del desbordamiento de ríos o arroyos, siempre que los daños no se hayan producido por la fragilidad de las defensas que hubiera debido construir el contratista en cumplimiento del contrato», es el que debería ser más cuidadosamente tratado por la Administración a la hora de conceder las precipitadas indemnizaciones; unas lluvias copiosas, aunque sean poco frecuentes, parece ser, en algunos casos, utilizadas como causa de indemnización, a pesar de que el Tribunal Supremo se ha opuesto a esta interpretación abusiva del número 5 del artículo 132. A título de ejemplo, en Sentencia de 6 de junio de 1975, Sala 4.ª, y en su Considerando 4.º podemos leer:

«Tampoco se produjo un caso de fuerza mayor..., ya que el único acaecimiento inesperado que se produjo durante la ejecución de las obras fueron las lluvias copiosas, poco frecuentes en la época en que los trabajos habían de ser realizados, pero tal acontecimiento no puede ser considerado como caso de fuerza mayor, ni siquiera ha sido calificado por nadie, no podía serlo con

propiedad, como inundación catastrófica producida por desbordamiento de ríos y arroyos, sino de simple circunstancia adversa de limitados efectos, encajable en el concepto de riesgos previsibles aún no esperados.»

Parece, pues, misión del Tribunal examinar con especial detenimiento el pago de estas indemnizaciones, instando de los organismos contratantes la limitación a los casos taxativamente enunciados por la ley.

c) *Liquidaciones abusivas*

La cláusula 62 del Pliego de las Generales, aprobado por Decreto 3.854/1970, de 31 de diciembre, permite que la liquidación provisional del contrato de obras se realice con un incremento de hasta el 10 por 100 del precio del contrato. La citada cláusula, establece:

«Ni el contratista ni el director podrán introducir o ejecutar modificaciones en la obra objeto del contrato sin la debida aprobación de aquellas modificaciones y del presupuesto correspondiente.

Exceptuándose aquellas modificaciones que durante la correcta ejecución de la obra se produzcan únicamente por variación en el número de unidades realmente ejecutadas sobre las previstas en las cubicaciones del proyecto, las cuales podrán ser recogidas en la liquidación provisional, siempre que no representen un incremento del gasto superior al 10 por 100 del precio del contrato.»

Es evidente el espíritu de la normativa vigente, de fijar un pequeño margen a la Administración y al contratista, para que se puedan producir liquidaciones en contra del Estado que se deriven del normal ajuste de terminación.

Y es clara también la interpretación abusiva que efectúan los ministerios netamente inversores (fundamentalmente Obras Públicas y Urbanismo y Transportes y Comunicaciones), con unas liquidaciones provisionales medias en contra del Estado, que representan el 9,549 y el 9,373 por 100, respectivamente, del Presupuesto de adjudicación, y, todo ello, con independencia del precio total de la obra, lo que indica sin lugar a dudas,

que se fuerza hasta el límite legal permitido, y en todos los casos, lo que debería ser solamente una posibilidad de mayor gusto por parte del Estado, en casos muy justificados de variación al alza en el número de unidades de obra ejecutadas.

Y todo lo anteriormente expuesto sin contar los casos en que se produce incluso la superación de la cuantía anteriormente indicada, situación en la que nos encontraríamos de lleno en el caso de gasto realizado sin fiscalización previa por lo que debería haberse elevado a la consideración del Consejo de Ministros la oportuna propuesta de convalidación en esta misma línea de argumentación se pronuncia el Consejo de Estado en su dictamen de 3 de junio de 1971, y el informe de la Intervención General de 20 de marzo de 1975.

* * *

Reflejadas estas pinceladas de anomalías típicas de la fase de ejecución, y que se superponen a las ya tradicionalmente detectadas por el Tribunal de Cuentas (Resolución de contratos, e incumplimiento de los plazos de ejecución, principalmente), no queda sino exponer las principales conclusiones que como resumen de esta comunicación pueden citarse.

CONCLUSIONES

A) Consecución de un mayor grado de cumplimiento en la obligación de remisión al Tribunal de los expedientes administrativos de contratación.

B) Coordinación y suministro continuo de información, entre los negociados (Divisiones o unidades administrativas), que tienen a su cargo la fiscalización de las diferenciadas fases de adjudicación y ejecución todo ello orientado a una nueva posible integración de ambos negociados.

El flujo de información será establecido en ambos sentidos según un esquema anexo.

* * *

C) Incorporación de los datos que sobre la contratación administrativa posea el Tribunal a un fichero informático, del que la principal fuente de alimentación sería la unidad que fiscalizara el proceso de ejecución.

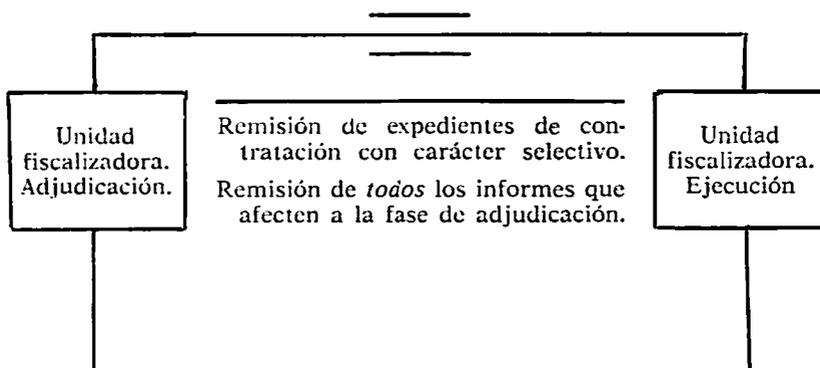
Es posible que existan contratos no remitidos al Tribunal.

Es posible, incluso, que no se encuentren almacenados en los ficheros de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa.

Pero todo contrato se «paga».

A N E X O

FLUJO CONTINUO Y RECIPROCO DE INFORMACION DE REFORMADOS



Remisión de relaciones de expedientes de los que esta unidad tiene conocimiento como consecuencia del examen de los documentos OP. Información concisa de las principales anomalías que de la fase de adjudicación hayan podido ser detectadas.

IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA
OPERATIVA EN EL SECTOR PUBLICO

JOSE REINA CANTALEJO

*Inspector de Finanzas del Estado,
adscrito al Tribunal de Cuentas*

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EVOLUCIÓN HISTÓRICA
- III. SITUACIÓN ACTUAL EN NUESTRO PAÍS

I. INTRODUCCIÓN

En las Normas de Auditoría del Sector Público elaboradas por la Intervención General de la Administración del Estado (I. G. A. E.), se resumen en dos las distintas clases de auditorías que se pueden practicar en el sector público, la llamada Auditoría de regularidad y la llamada Auditoría operativa. Comprendiendo la de regularidad, a su vez, la de cumplimiento y la financiera, y la operativa la de eficiencia y economía y la de resultado de programas.

Si bien no vamos a entrar a enjuiciar esta clasificación debemos reconocerle un mérito, al menos, que es el de la concreción y simplificación de las posibles clases de auditorías que esta clasificación comporta, ya que si hacemos un seguimiento a través de los manuales que hay sobre el tema, referidos la mayor parte, por cierto, a la auditoría en el sector privado, vemos que nos mencionan la más variada clase de tipos de auditorías que podemos imaginar, como por ejemplo:

- Auditoría de gestión.
- Auditoría de eficacia.
- Auditoría de organización.
- Auditoría administrativa.
- Auditoría de cumplimiento.
- Auditoría de contratos.
- Auditoría gerencial.

- Auditoría operativa u operacional.
- Auditoría de rendimiento.
- Auditoría de responsabilidad o de función.
- Auditoría de eficacia o efectividad.
- Auditoría financiera, etc.

Esta inflación de nombres que yo diría que «sufrimos» en la actualidad no contribuye en nada, a mi entender, a tener una idea clara de qué fines y objetivos tendemos a cubrir con cada una de ellas.

Por otra parte, la clasificación de la I. G. A. E., pienso que cubre completamente lo que denominamos función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas ya que si el artículo 9.º, 1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas nos dice que:

«La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sostenimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía.»

estos principios son precisamente el objetivo que pretenden cumplir los cuatro tipos de auditorías ya mencionadas.

Así, desde mi punto de vista, resulta igual hablar de «función fiscalizadora referida a los aspectos de eficiencia y economía» que de «Auditoría operativa» y si uso esta expresión es por la simplificación que supone y, por su general comprensión, tanto dentro del sector privado, como en el ámbito del control interno del sector público.

Sobre la auditoría de regulación, que comprendería el control de legalidad y la censura de cuentas, aunque no únicamente estos aspectos, sólo quisiera mencionar la definición de regularidad que nos da E. L. Normanton (1), dice así:

(1) E. L. NORMANTON, *Rendición y censura de cuentas de las Entidades administrativas*.

«Ser regular, dice el diccionario, es gobernarse por o conforme a regla, ley, orden, hábito, costumbre, práctica establecida, modo prescrito o el curso ordinario de las cosas.

»En un contexto financiera el término regularidad tiene una connotación negativa, la ausencia de irregularidad. Aquí damos a entender con dicho término la conformidad con todas las normas relevantes, contables, administrativas, presupuestarias y de otra índole y con los procedimientos aceptados, así como con las leyes del lugar.»

II. EVOLUCIÓN HISTÓRICA

A raíz de la I Guerra Mundial surge la necesidad, en varios de los países más desarrollados, de proceder a una mayor racionalidad en el proceso del gasto público, iniciándose así los estudios e informes que tenían por objeto sacar a la luz la posible eficiencia o ineficiencia administrativa.

En esta primera etapa estos estudios iban dirigidos a conseguir una reducción del gasto público y no a asegurar en sí una gestión más eficaz, poniendo el énfasis en la reducción de los gastos de personal. Se buscaba, en definitiva, el ahorro cuantitativo más que la eficacia (2).

Sin embargo, es a partir de la década de los 40 cuando tiene un desarrollo extraordinario este tipo de auditorías en países como Suecia, Canadá, EEUU, etc., planteándose ya no como algo esporádico, sino como un segundo nivel que completaría los informes de las auditorías de regularidad.

Actualmente quien marca la pauta de este tipo de auditorías son los EEUU a través de la «General Accounting Office» (G. A. O.) y Canadá, disponiendo de profesionales expertos en las múltiples áreas que puede comprender el gasto público y habiendo realizado un elevado número de informes de auditoría operativa. La G. A. O. fija, por otra parte, los objetivos que se deben perseguir con este tipo de informes y que serían los siguientes:

(2) F. L. NORMANTON, *Op. cit.*

1. Determinar si la entidad administrativa utiliza sus recursos (tales como propiedades, personal, espacio, etcétera) económica y eficientemente.
2. Detectar las causas de cualquiera práctica ineficientes o poco económicas.
3. Determinar si la entidad cumple con las leyes y reglamentos que regulan la economía y eficiencia administrativa.
4. Determinar si se están logrando los resultados o beneficios deseados e impuestos por el poder legislativo u otra autoridad.
5. Determinar si la entidad ha tomado en consideración todas las opciones que pudieran lograr los resultados deseados a un coste menor.

III. SITUACIÓN ACTUAL EN NUESTRO PAÍS

La Constitución española establece en el artículo 31, 2:

«El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.»

A la vista de este mandato constitucional cabría preguntarse. ¿En qué medida está programándose y ejecutándose el gasto público con criterios de eficiencia y economía? La respuesta a esta pregunta es difícil de contestar, ya que las actuaciones llevadas a cabo por los órganos de control en esta nueva faceta han sido muy escasas.

Sin embargo, presumimos que el haberse hecho hincapié tradicionalmente, tanto por parte de la I.G.A.E. como del Tribunal de Cuentas en el control de legalidad, ha llevado a los gestores a preocuparse casi en exclusiva, de este aspecto formal, en detrimento de su principal función, cual es, gestar de una manera eficaz y eficiente.

En el ámbito del sector público es corriente mantener la idea de que un buen gestor es aquel que agota todo su presupuesto y lo hace de acuerdo a la normativa vigente, cuando en realidad estos son sólo dos aspectos de la faceta del gasto y no los más importantes a mi entender. Pienso que en los tiempos actuales sigue teniendo vigencia lo que escribió Giovanni Botero en su obra *Della Ragion di Stato*, en 1589, sobre los gastos improductivos y su amplitud:

«Son gastos improductivos aquellos cuyas consecuencia son irrelevantes para el interés público, los que no sirven a un propósito útil, no aportan seguridad al Estado, ni grandeza, ni prestigio al Rey, y como quiera que la vanidad no tiene límites los ejemplos de esos gastos son innumerables.»

Existen en la actualidad una serie de condicionantes importantes a la hora de realizar este tipo de informes en el sector público y que vamos a tratar de esquematizar a continuación:

1. *Falta de una adecuada contabilidad de costes en la administración.* Esta es quizá la limitación más importante que nos podemos encontrar a la hora de realizar este tipo de auditorías, pero esto no debe impedir el ir haciendo camino, incluso estos informes pueden servir para facilitar el desarrollo de la contabilidad analítica.

2. *Necesidad de equipos integrales de personal.*

Para estas auditorías se requiere no sólo amplios conocimientos de contabilidad, sino además especializarse en un sector determinado, creando equipos mixtos en los que tengan cabida no sólo economistas y abogados, sino ingenieros, sociólogos, arquitectos, informáticos, etcétera. Posibilitando incluso la colaboración de firmas privadas que tengan especialistas en el sector que vamos a auditar.

3. *Inercia a no afrontar lo desconocido.*

Hay una lógica resistencia, diría yo, por parte de nuestro colectivo, encargado del control del sector pú-

blico a este giro que en pocos años habrá de darse a esta función y esto por dos motivos fundamentales:

a) Es un campo totalmente nuevo para nosotros y que nos impone un reto importante de esfuerzos en formación si queremos afrontarlo.

b) Es muy difícil equivocarse en las comprobaciones realizadas en las auditorías financieras y de cumplimiento, sin embargo, en la auditoría operativa es relativamente fácil, pues es una labor creativa y no sólo de comprobar si dos más dos son cuatro como expone Saron Schneiden en su artículo «Lo que es la auditoría operacional y lo que no es». Nadie puede esperar que el auditor operativo sea perfecto y éste, a su vez, no debe considerar su principal función la de autoprotección, no dando opiniones por temor a equivocarse.

4. *Falta de un conocimiento adecuado en los poderes públicos del potencial de ahorro que puede suponer la realización masiva de las auditorías operativas.* La reciente valoración de puestos de trabajo realizada en la administración entraría dentro del campo de la auditoría operativa pero sería sólo un aspecto parcial de la misma.

5. Otro condicionante importante es el hecho de que *el sector público no persiga la maximización de un beneficio monetario*, como, en general, el sector privado, sino que lo que se persigue es la maximización del bienestar social mucho más difícil de cuantificar.

6. Y, por último, destacar que igual que ocurre en el sector privado, *los programas y procedimientos a seguir están menos desarrollados* que en las auditorías de regularidad, por lo que al menos en una primera etapa influirá bastante el olfato o el sentido común del auditor para detectar los problemas y proponer soluciones.

A pesar de la existencia de estos condicionantes no debemos pararnos en ellos y sí, por el contrario, aceptar el reto y empezar a darle a la auditoría operativa la importancia que tiene en los países de nuestro entorno económico, siendo conscientes de que sólo la auditoría operativa nos ha de

permitir cumplir en toda su extensión lo preceptuado en los artículos 9.º, 1, 13 c) y d) y 14, 1, de la vigente Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 12 de mayo de 1982.

Por último, sólo decir que desde mi punto de vista la importancia de las auditorías operativas está más en su proyección de futuro que en la comprobación de la gestión pasada, aunque esta también se realice como medio para conseguir un fin, el cual nos vendría resumido en el citado artículo 14, 1 de la Ley Orgánica y que dice así:

«El Tribunal de Cuentas propondrá las medidas a adoptar, en su caso, para la mejora de la gestión económico-financiera del Sector Público.»

EL DEFICIT PUBLICO ESPAÑOL:
UNA VISION GLOBAL

JAIME REQUEIJO GONZALEZ

Catedrático de Economía Aplicada (UNED)

SUMARIO

- I. LA NECESIDAD DE PRECISIÓN TERMINOLÓGICA
- II. EL DEBATE TEÓRICO SOBRE EL DÉFICIT PÚBLICO
- III. EVOLUCIÓN Y CAUSAS DEL DÉFICIT PÚBLICO EN ESPAÑA
- IV. DÉFICIT Y POLÍTICA MONETARIA
- V. DÉFICIT Y SISTEMA FINANCIERO
- VI. DÉFICIT Y ASIGNACIÓN DE RECURSOS: LA EXPULSIÓN
- VII. DÉFICIT Y BALANZA DE PAGOS
- VIII. LA NATURALEZA DEL DÉFICIT PÚBLICO ESPAÑOL
- IX. EN BUSCA DE UNA SOLUCIÓN AL PROBLEMA DEL DÉFICIT

I. LA NECESIDAD DE PRECISIÓN TERMINOLÓGICA

Aunque, en repetidas ocasiones, se habla del «déficit público» y de sus distintos efectos sobre el conjunto de la actividad económica, no siempre se emplea el mismo concepto de déficit lo que hace que, evidentemente, las conclusiones puedan ser muy diferentes. El análisis de ese desequilibrio financiero requiere, pues, ante todo acotar su definición para, de sea forma, evitar la equivocidad del término y el emborronamiento de sus impactos sobre la economía española. No en vano es posible emplear distintas acepciones del mismo atendiendo a la fase del gasto, al sujeto y a las partidas integrantes del déficit (1).

Teniendo en cuenta la fase del gasto podemos hablar de déficit inicial y final y, dentro de este último, de déficit de caja y déficit de gestión en términos de contabilidad nacional. El déficit de caja expresa la diferencia entre ingresos y gastos efectuados durante el año presupuestario; el déficit de gestión en términos de contabilidad nacional supone la diferencia entre ingresos reconocidos y obligaciones contraídas por operaciones no financieras referidas a un mismo ejercicio presupuestario. Ambos déficit pueden ser distintos, a lo largo de un ejercicio, puesto que los ingresos no siempre se obtienen en el momento de su devengo ni las obligaciones se cumplen

(1) Sobre las posibles definiciones del déficit público pueden consultarse los trabajos siguientes: J. F. MARTÍN SECO, «El déficit del sector público», *Papeles de Economía Española*, núm. 7, 1981; BANCO URQUIJO, «El déficit del sector público», *Perspectivas Económicas*, enero 1982; José BORRELL FONTELLES, «Problemas presupuestarios actuales», *Papeles de Economía Española*, núm. 18, 1984.

con exacta puntualidad, si bien, en el transcurso de varios años, la suma de las dos series de valores tiende a ser igual.

Desde el punto de vista del sujeto que incurre en déficit podemos englobar, dentro del término «público», al Estado, a las administraciones públicas o al conjunto del sector público. El Estado lo forman los organismos que integran los tres grandes poderes centrales de la nación: Jefatura del Estado, Cortes Generales, Presidencia del Gobierno y departamentos ministeriales, Tribunal Constitucional, etc... las Administraciones Públicas están formadas por el Estado, los organismos autónomos administrativos (por ejemplo, el Instituto Nacional de Empleo, adscrito al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social), la Seguridad Social con todos sus organismos, los Entes autonómicos, las Diputaciones y los Ayuntamientos. Finalmente el conjunto del sector público viene integrado por las Administraciones Públicas, las empresas públicas —los organismos, servicios o empresas que actúan bajo criterios de mercado y que son propiedad total o mayoritaria de los poderes públicos— y las instituciones financieras públicas: Banco de España, entidades de crédito oficial, Caja Postal de Ahorros, etc...

Por lo que se refiere a las partidas integrantes del déficit podemos distinguir entre la necesidad de financiación y el saldo neto a financiar o endeudamiento neto. En el primer caso, nos estamos refiriendo a la diferencia entre ingresos y gastos no financieros. En el segundo caso, tomamos en cuenta no sólo la necesidad de financiación, sino también la variación neta de activos financieros para incluir así la adquisición neta de activos financieros del sujeto considerado sobre los otros sectores de la economía: es decir, la variación neta de pasivos en su totalidad.

Esas acepciones diferentes nos permiten combinaciones varias y, consiguientemente, definiciones múltiples de déficit público, pero, sin embargo, la combinación más usual, y la que vamos a emplear en este trabajo, es la necesidad de financiación de las Administraciones Públicas: la diferencia entre ingresos y gastos no financieros de las Administraciones Públicas en término de contabilidad nacional. Bajo ese concepto se engloba el desequilibrio financiero fundamental del sector público, el que nos permite calibrar mejor su impacto

sobre el conjunto de la actividad económica y el que, por su aceptación internacional, facilita las comparaciones entre países. No debe olvidarse, sin embargo, que el déficit de caja es el que produce los efectos monetarios y el que, por tanto, importa más desde el punto de vista de la política monetaria ni tampoco que el déficit de las Administraciones Públicas tienden a ser igual al déficit del Estado porque es el Estado, en España, el que aporta los fondos necesarios para cubrir las necesidades financieras de las restantes unidades públicas.

II. EL DEBATE TEÓRICO SOBRE EL SECTOR PÚBLICO

Los desequilibrios financieros del sector público, sea cual sea la acepción empleada, no son fenómenos actuales; se han producido en todas las épocas y en todos los países puesto que no siempre el sector público ha sido capaz de armonizar gastos e ingresos. Y también el debate sobre su conveniencia o inconveniencia puede rastrearse a lo largo de la historia del pensamiento económico. Creemos, sin embargo, que, en nuestro tiempo, la polémica sobre el déficit público puede limitarse a los puntos de vista mantenidos, de un lado, por la tradición clásica y, de otro, por el pensamiento keynesiano (2).

La tradición clásica, en sus variantes monetarias, de expectativas racionales, neoricardianas o ultrarracionales, parte de la capacidad equilibradora de los mercados y de la inherente estabilidad del sector privado y, en consecuencia, se opone a la existencia del déficit público por entender que sus consecuencias perturbarán, de un modo u otro, el funcionamiento de la economía. Por una parte el déficit constituye un impuesto diferido puesto que, para hacerle frente, se necesitarán recursos adicionales que sólo podrán obtenerse bien aumentando la presión fiscal a corto plazo o bien emitiendo deuda pública. La segunda vía de financiación del déficit significa, tan sólo, aplazar el cobro de los correspondientes impuestos dado que el servicio de la deuda obligará, de un modo u otro, a elevarlos. Por otro lado, y puesto que difícil-

(2) Un breve, pero iluminador resumen del debate, figura en Richard W. KOPCKE, «Will Big Deficits Spoil the Recovery?», incluido en *The Economics of Large Governments Deficits*, Federal Reserve Bank of Boston, 1983.

mente se podrá hacer frente a un déficit continuado y creciente, se terminará por monetizar parte del mismo, lo cual significa, desde la óptica clásica, crear inflación y descoyuntar, por esa vía, el funcionamiento del mecanismo económico tanto en sus aspectos productivos como distributivos. Y, finalmente, el déficit público trará la acción del sector privado al producir, bajo supuestos no inflacionistas, su expulsión de los mercados financieros: las necesidades financieras del sector público le obligarán a recurrir, crecientemente, al ahorro privado lo que dará como resultado un aumento de los tipos de interés y una menor disponibilidad de recursos para la inversión privada.

Desde el punto de vista keynesiano, y también desde sus distintas variantes, el mercado no garantiza la consecución de un ritmo alto de actividad económica que permita el pleno empleo de los recursos productivos y, en especial, del factor trabajo. El mercado, abandonado a sus propias vibraciones, difícilmente podrá armonizar las expectativas de las unidades de gasto —sus preferencias por el consumo y el ahorro— con las expectativas de las unidades de producción— las decisiones empresariales referidas al consumo y la inversión. El sistema capitalista ha de ser sometido, pues, a medidas de estabilización que eviten sus depresiones cíclicas y que permitan lograr un nivel alto y creciente de demanda agregada; y, puesto que el consumo es función decreciente de la renta, la variable fundamental sobre la que debe actuarse para impulsar el nivel de demanda es la inversión. Podrá estimularse la inversión privada reduciendo el coste del dinero, pero no siempre se obtendrán resultados mediante la aplicación de una política monetaria laxa, puesto que las anticipaciones empresariales son factores de primer orden en las decisiones de inversión y, por otro lado, no siempre la inversión privada alcanzará los niveles necesarios para lograr el ritmo deseado de crecimiento. De ahí la necesidad de recurrir a la inversión pública para dinamizar el capitalismo y de ahí la distinta valoración que el pensamiento keynesiano presenta del déficit público: se trata de un resorte necesario para impulsar la demanda agregada y sus efectos perversos, si es que los hay, no deben hacer olvidar su condición de instrumento estabilizador. Más aún, un exceso de gasto público, cuando exista subutilización de la capacidad productiva, tendrá mucho más efecto sobre la producción que sobre los precios

y, a medio plazo, la reactivación de la economía permitirá enjugar el déficit.

Estos son, de forma muy escueta, las dos apreciaciones fundamentales de los efectos de un déficit público, apreciaciones que, como puede verse, derivan de manera muy directa de la visión que, sobre el funcionamiento del capitalismo, mantienen el pensamiento clásico y el keynesianismo. Sin embargo, las polémicas sobre el déficit suelen, por lo general, descender de los planos teóricos y aplicarse a realidades concretas. En nuestro caso, y siguiendo esa norma, empezaremos por analizar las causas inmediatas y la evolución del déficit público español para examinar, después, el conjunto de efectos que del mismo parecen derivarse.

III. EVOLUCIÓN Y CAUSAS DEL DÉFICIT PÚBLICO EN ESPAÑA

En el cuadro número 1 figura la evolución del déficit público español, a partir del distinto ritmo de crecimiento de los ingresos y gastos no financieros de las Administraciones Públicas, en el período 1974-84. Conviene sobre los datos del cuadro, efectuar las observaciones siguientes:

1. Los ingresos no financieros, compuestos fundamentalmente por los impuestos y cotizaciones a la Seguridad Social (ingresos fiscales), crecen al 21,7 por 100 interanual, con participación creciente en el Producto Interior Bruto: 22,7 por 100 en 1974 y 31,8 por 100 en 1984.

2. Los gastos no financieros crecen a una tasa interanual del 23,5 por 100, también con participación creciente en el Producto Interior Bruto: 22,5 por 100 en 1974 y 36,6 por 100 en 1984. Las distintas rúbricas que integran esos gastos mantienen, por su parte, ritmos de crecimiento distintos. El consumo público (remuneraciones de personal, compra neta de bienes y servicios y consumo de capital fijo) crece al 21,6 por 100 a lo largo del período. La inversión pública se incrementa al 15,5 por 100. Las transferencias (prestaciones sociales y transferencias a empresas), es decir las operaciones de redistribución, crecen al 25,6 por 100 interanual. Los intereses pagados (deuda interior, cédulas para inversiones y cré-

CUADRO NÚMERO 1

EVOLUCION DE LA NECESIDAD DE FINANCIACION DE LAS A.A.P.P. (m. m. pesetas)

	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	Tasa de Δ inter- anual
INGRESOS NO FINAN- CIEROS	1.156,9	1.450,3	1.803,0	1.389,5	2.993,8	3.650,9	4.477,5	5.233,9	6.055,0	7.240,0	8.242,9	21,7
% sobre P. I. B. ...	22,7	24,1	24,9	26,0	26,7	27,8	29,5	30,2	30,5	31,8	31,8	
• Fiscales	1.035,7	1.303,6	1.631,0	2.164,6	2.744,1	3.359,0	4.070,4	4.784,9	5.492,1	6.701,9	7.640,6	22,1
• Otros	121,2	146,7	172,0	224,9	249,7	291,9	407,1	449,0	562,9	538,1	602,3	17,4
GASTOS NO FINAN- CIEROS	1.147,6	1.447,9	1.825,1	2.446,1	3.190,5	3.868,5	4.782,5	5.757,3	7.114,5	8.452,9	9.481,2	23,5
% sobre P. I. B. ...	22,5	24,1	25,2	26,7	28,4	29,5	31,5	33,2	35,8	37,1	36,6	
• Consumo	447,9	555,8	711,5	921,0	1.169,3	1.425,7	1.749,9	2.013,2	2.389,9	2.807,3	3.164,5	21,6
• Inversión	123,8	158,4	164,2	237,9	234,5	226,4	276,7	353,5	558,3	646,6	521,9	15,5
• Transferencias ...	539,7	694,7	903,6	1.223,2	1.713,7	2.126,5	2.636,7	3.233,4	3.949,0	4.662,7	5.269,3	25,6
• Intereses pagados.	25,4	28,4	32,4	47,0	62,3	80,8	117,1	127,6	188,8	296,5	486,6	34,3
• Otros	10,8	10,6	13,4	17,0	10,7	9,1	2,1	29,8	28,5	39,8	38,9	13,7
CAPACIDAD (+) O NECESIDAD (-) DE FINANCIACION	9,3	2,4	-22,1	-56,6	-196,7	-217,6	-305,0	-523,4	-1.059,5	-1.212,9	-1.238,3	1976/84 65,4 %
% sobre P. I. B. ...	0,18	0,04	0,31	0,62	1,75	1,66	2,01	3,02	5,33	5,32	4,77	
P.I.B.	5.102	6.018,3	7.234,2	9.178,4	11.230,7	13.130,5	15.185,10	17.327,30	19.870,30	22.778,10	25.934,70	17,7 %

Fuente.—Informe anual Banco de España. Año 1984 (Apéndice Estadístico).

ditos, fundamentalmente) lo hacen al 34,3 por 100, con una elevación muy rápida, en los dos últimos años, de los intereses correspondientes a la deuda interior. Los otros gastos, de índole muy diversa y de menor entidad (por ejemplo, los gastos que entraña la cooperación internacional) han crecido al 13,7 por 100 interanual.

3. A consecuencia de la diferente velocidad de crecimiento de ingresos y gastos no financieros, el déficit público hace su aparición en 1976 y crece, continuamente, hasta el año 1984 al ritmo interanual del 65,4 por 100. En proporción del Producto Interior Bruto, el déficit pasa del 0,31 por 100 en 1976 al 4,77 por 100 en 1984.

Las cifras anteriores nos permiten identificar las claves del déficit. No son los gastos de inversión los que han forzado su aparición puesto que su crecimiento ha sido menor que el del Producto Interior Bruto. Los gastos de consumo han colaborado, en cierta medida, a la aparición del déficit puesto que, a lo largo de los diez años de crisis, han crecido a un ritmo superior al del Producto Interior Bruto: cuatro puntos de promedio. Pero son, realmente, los gastos de transferencia los que han crecido a mayor velocidad, casi ocho puntos por encima del incremento interanual del Producto Interior Bruto, y los que han colaborado, más directamente, a la aparición y mantenimiento del déficit, unos gastos de transferencia que suponían, en 1974, un 10 por 100 aproximado del P. I. B. y que, en 1984, significaban algo más de un 20 por 100 del mismo. Son las prestaciones sociales (seguro de desempleo, seguro de enfermedad, pensiones...) y las transferencias a empresas (públicas y privadas) las que han aumentado velozmente a lo largo de los años de crisis y las que han provocado, en muy buena medida, la aparición del déficit. Lo cual no hace sino poner de manifiesto una cualidad esencial de ese déficit: ser la expresión más completa y contundente de la propia crisis económica y de su asentamiento en la economía española. Las Administraciones Públicas, y fundamentalmente el Estado, de entre ellas, han servido de amortiguadores de los efectos de la crisis y han financiado carencias, reivindicaciones y pérdidas dimanantes del lento crecimiento de la actividad económica y de la incapacidad de amplios segmentos del mecanismo productivo para adaptarse

CUADRO NÚMERO 2

EVOLUCION DE LA NECESIDAD DE FINANCIACION DE LAS A. A. P. P.

% sobre P. N. B. o P. I. B.

	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984
Estados Unidos	-0,3	-4,2	-2,1	-0,9	0,2	0,6	-1,2	-0,9	-3,8	-4,1	-3,2
Japón	0,4	-2,7	-3,7	-3,8	-5,5	-4,8	-4,5	-4,0	-3,4	-3,3	-2,2
Alemania	-1,3	-5,7	-3,4	-2,4	-2,5	-2,7	-3,1	-3,8	-3,4	-2,7	-1,7
Francia	0,6	-2,2	-0,5	-0,8	-1,9	-0,7	0,2	-1,8	-2,5	-3,4	-3,5
Reino Unido	-3,7	-4,5	-4,9	-3,1	-4,2	-3,2	-3,8	-3,1	-2,4	-3,3	-3,1
Italia	-8,1	-11,7	-9,0	-8,0	-9,7	-9,5	-8,0	-11,9	-12,7	-11,8	-13,5
Canadá	1,9	-2,4	-1,7	-2,4	-5,1	-1,8	-2,7	-1,6	-5,0	-6,2	-6,0
Australia	2,4	-0,6	-3,0	-0,7	-2,2	-1,5	-0,6	0,5	0,4	-3,9	-3,9
Austria	1,3	-2,5	-3,7	-2,4	-2,8	-2,4	-1,7	-1,6	-3,1	-3,4	-2,6
Bélgica	-2,6	-4,7	-5,4	-5,5	-6,0	-7,0	-8,6	-14,1	-12,7	-13,4	-11,2
Dinamarca	3,1	-1,4	-0,3	-0,6	-0,3	-1,9	-3,3	-6,9	-9,3	-7,7	-4,9
España	0,2	0,0	-0,3	-0,6	-1,8	-1,7	-2,0	-3,0	-5,6	-5,9	-5,4
Finlandia	4,7	2,7	5,0	3,2	1,4	0,5	0,5	1,3	-0,4	-1,8	-0,6
Grecia	-2,2	-3,4	-2,6	-2,1	-1,7	-1,9	-5,1	-12,6	-9,9	-10,2	-10,0
Irlanda	-7,0	-11,3	-7,5	-6,9	-8,8	-10,7	-16,3	-18,8	-19,4	-18,1	-15,4
Países Bajos	-0,4	-3,0	-2,9	-2,1	-3,1	-4,0	-3,9	-5,3	-7,0	-6,4	-5,9
Noruega	4,7	3,8	3,1	1,7	0,6	1,8	6,2	5,1	4,8	4,4	4,4
Suecia	2,0	2,8	4,5	1,7	-0,5	-3,0	-3,7	-5,2	-6,7	-5,1	-3,5

Fuente.—OCDE: «Perspectives Economiques», varios números (Datos provisionales para 1984). El dato español de 1984 ha sido estimado por el F. I. E. S.

a las variaciones de precios y demandas relativas impuestas por la propia crisis internacional.

El déficit público, por otro lado, no es un fenómeno exclusivamente español: de los dieciocho países de la O. C. D. E., incluidos en el cuadro número 2, sólo Noruega presenta superávit constante de las cuentas públicas en el período 1974-1984; todos los demás países han incurrido en déficit durante todo el período o parte del mismo, de forma continua o intermitentemente. Puede, además, observarse que el déficit se eleva rápidamente en todos los países a partir de la segunda crisis energética (1978-79), cuando la consiguiente transferencia de renta real que supuso, para los países consumidores de petróleo, la nueva escalada de los precios del hidrocarburo se vio acompañada por la contracción de la economía mundial y el lento crecimiento de las economías nacionales. En todos ellos, con la excepción de Noruega, el aumento de los gastos de consumo y de transferencia dio un nuevo empujón al déficit. Conviene señalar, sin embargo, que España, junto con Canadá, Bélgica, Irlanda y Países Bajos se cuenta entre los países en los que la necesidad de financiación de las Administraciones Públicas se ha elevado de forma más rápida, lo que viene a significar, en suma, una menor capacidad de ajuste a la crisis.

Pero todo déficit público de cierta envergadura y permanencia genera un haz de efectos que llegan hasta los más diversos rincones de la actividad económica y a ellos vamos a referirnos, empezando por los que atañen a la política monetaria.

IV. DÉFICIT Y POLÍTICA MONETARIA

Desde principios de la década pasada se practica, en España, una política monetaria activa que tiene por objetivo último evitar la financiación automática de los procesos inflacionistas. Para ello, el Banco de España regula el crecimiento de la cantidad de dinero modulando las variaciones de una parte de la base monetaria —los activos de caja del sistema bancario— para lo cual necesita contrarrestar la evolución de los principales factores autónomos de creación de liquidez: los saldos de caja del sector público y del sector exterior. Un déficit público significa una inyección de liquidez que, en

múltiples ocasiones, tiene que ser compensada con el drenaje de activos de caja bancarios para que no se produzca una expansión monetaria indeseada.

En principio, pues, el déficit público no choca con las metas fundamentales que se propone alcanzar una política monetaria como la descrita, porque su acción expansiva sobre la base monetaria se puede compensar adecuadamente: el déficit público no tiene por qué producir en ese contexto efectos inflacionarios. Pero es evidente que la financiación ortodoxa del déficit requiere colocar en el mercado cantidades muy elevadas de deuda pública, sobre todo si, como ocurre en el caso español, se trata de un déficit alto y continuado; y es en ese terreno, en el de la colocación de la deuda pública, en el que surgen los problemas, problemas que pueden llegar a poner en duda la propia viabilidad de la política monetaria.

Tras un largo período de monetización del déficit —de 1977 a 1982, el recurso del Tesoro al Banco de España financió en promedio el 94 por 100 del déficit de caja del Estado (3)—, la vía fundamental de financiación del mismo ha pasado a ser, dados los múltiples problemas que la monetización entraña y el coste que supone para el Banco de España la emisión de Deuda Pública. De ahí que, a finales de 1985, la deuda interior del Estado supusiera el 36,12 por 100 del Producto Interior Bruto. Una deuda, por otro lado, que agranda continuamente el déficit a consecuencia de su carga financiera —pago de intereses y amortizaciones—, cuyo importe se calcula, para 1985, en 882.000 millones de pesetas.

La pregunta que hay que formularse es si será posible seguir financiando el déficit por la vía ortodoxa de colocación de deuda pública, procedimiento que, como ya hemos dicho, se autoalimenta y presiona continuamente al alza las necesidades de financiación de las administraciones públicas, o si existirá un límite cercano que obligará a modificar los

(3) Datos contenidos en el trabajo de Raimundo ORTEGA, «La financiación del déficit público y su incidencia sobre el sistema financiero» (trabajo presentado al Seminario sobre «El déficit público», organizado por la Fundación F.I.E.S., Madrid, 31 enero a 2 febrero 1985). Los demás datos contenidos en este apartado pertenecen al mismo trabajo.

presupuestos en los que hoy se apoya la política monetaria. Porque, no se olvide, los títulos colocados por las Administraciones Públicas en los mercados de valores, en 1984, supusieron dos tercios del total. Y debemos adelantar que no es fácil admitir que el procedimiento ya indicado de colocación puede mantenerse durante mucho tiempo sin crear tensiones fortísimas en la instrumentación de la política monetaria (4).

Independientemente de los problemas que pueda crear en la financiación del sector privado, problemas a los que se refiere otro apartado de este trabajo, la colocación de Deuda Pública, en sus diferentes segmentos, significa recurrir al ahorro privado. En un primer momento, no existirán grandes dificultades para colocar esa deuda en las carteras de los particulares, puesto que se trata de títulos emitidos en condiciones de mercado y respaldados por la garantía del Estado. Es lo que, hasta el momento, viene sucediendo y lo que ha permitido modificar radicalmente el procedimiento de financiación de déficit público. Ahora bien, puesto que las necesidades de colocación de deuda serán crecientes, inclusive aunque el déficit se mantenga en sus actuales niveles relativos o descienda ligeramente, a consecuencia de la presión ejercida por los intereses de la misma, llegará un momento en que las carteras de los ahorradores últimos se habrán saturado y será preciso aumentar los tipos de interés reales para forzar la colocación, lo cual supondrá necesidades adicionales de financiación. Pero, aunque se admita la eficacia de esa elevación de intereses, existe un límite a la colocación de títulos en el mercado, puesto que el ahorro es también limitado; alcanzado dicho límite la colocación sólo podrá crecer al ritmo que lo haga el ahorro privado, teniendo, además, en cuenta que si el tipo de interés real de la deuda supera el ritmo de crecimiento del Producto Interior Bruto, aquella crecerá en términos relativos y hará más acuciante el problema de su financiación. ¿Y qué vía de financiación quedará abierta en ese momento? Evidentemente, la expansión monetaria. Un déficit público fuerte y continuado tropezará, por lo tanto, con una política monetaria de contención de la inflación y terminará, consecuentemente, por desvirtuarla con todos los costes económicos y sociales que esa ruptura entraña.

(4) Véase, sobre este punto, José Ramón ALVAREZ RENDUELES, «Política monetaria y déficit público», Seminario sobre «El déficit público», ya citado.

V. DÉFICIT Y SISTEMA FINANCIERO

El sistema financiero español, es decir, el conjunto de instituciones, mercados e instrumentos que enlazan las decisiones de ahorro con las de gasto, ha sido durante muchos años —desde mediados de los años cuarenta hasta principios de los años setenta— un mecanismo fuertemente intervenido. Por una parte, los principales intermediarios no podían realizar las mismas operaciones, lo cual significa que el nivel de competencia era bajo; por otro lado, tanto los tipos de interés pasivos como los activos, venían determinados por la autoridad monetaria, lo que producía, en ocasiones, alejamientos importantes de los puntos de equilibrio de mercado y aparición de corruptelas que tendían a restablecer esos equilibrios —los extratipos—; finalmente, y éste es el aspecto que aquí más nos interesa, los circuitos privilegiados de crédito suponían una proporción considerable de los flujos intermediados: del 35 al 45 por 100 de los recursos en los años sesenta y setenta (5). Ese grado de intervención implicaba cortocircuitar de forma continua la asignación de recursos financieros por parte del mercado y escindir a las empresas privadas y, en general, a los receptores de crédito en dos grupos: los que lograban introducirse en uno de los circuitos privilegiados y afirmaban y expandían sus actividades sobre falsos cimientos, dado que podían obtener unos fondos, cuyo coste se mantenía por debajo del de mercado, y los que no llegaban a penetrar en tales circuitos y debían soportar un coste de financiación superior al de mercado, puesto que el poder de traslación de los intermediarios financieros cargaba sobre el segmento de inversión libre los costes que no podían aplicar a los receptores de crédito privilegiado.

Esa configuración del sistema financiero planteaba problemas de índole varia. Por una parte, no estimulaba la innovación financiera y la búsqueda de nuevas fórmulas que permitiesen satisfacer de mejor manera los deseos de ahorradores e inversores. Recortaba, al mantener unos tipos de interés administrados, la capacidad del mercado para transmitir las señales que permiten adoptar, con una información más

(5) Raimundo POVEDA, «Los circuitos privilegiados del sistema crediticio», *Papeles de Economía Española*, núm. 3.

amplia, las decisiones de ahorro-inversión. Tendía a consolidar la crisis, puesto que, gradualmente, los circuitos privilegiados de financiación dejaban de actuar como estímulo a la iniciación de nuevas actividades para desempeñar la función de apuntalar sectores enteros de la economía duramente golpeados por la crisis y con escasas posibilidades de supervivencia. Problemas todos ellos de considerable envergadura, puesto que afectaban en última instancia a las diferentes piezas de mecanismo de asignación de recursos y problemas que llevaron al intento de modificación y liberalización del sistema que tuvo lugar a lo largo de los años setenta y, muy en especial, en el período 1977-82. En esos años, el sistema financiero experimentó cambios sustanciales: entre otros, la equiparación de los principales intermediarios y la autorización, bajo ciertas condiciones, de la instalación de bancos extranjeros; la liberalización de los tipos de interés de la casi totalidad de operaciones, y también, y por lo que se refiere al aspecto que más nos interesa, la reducción de los circuitos privilegiados de financiación. No se trataba de una reducción rápida y total, algo que hubiese hecho chirriar todos los engranajes de la economía española, sino de una disminución gradual y limitada que permitiese liberar parte de los recursos intermediados (6).

Esa tendencia a la liberalización se ha visto frenada por el déficit público, dado que es preciso encontrar nuevos espacios financieros que permitan acomodar las necesidades de financiación de las administraciones públicas. Una primera manifestación del cambio de tendencia ha sido la Ley 26/1983, sobre coeficientes de caja de intermediarios financieros que permite elevar el coeficiente hasta el 20 por 100 de los pasivos computables. Por aplicación de la ley, el coeficiente de caja ha pasado del 7,75 por 100 (1983) al 18 por 100 (desde 1984) y, si bien dicho coeficiente es un instrumento de política monetaria, que regula el proceso de expansión múltiple de los activos bancarios, parece claro que el tramo remunerado del mismo tiene por objeto primordial embalsar

(6) Los coeficientes de inversión de la banca comercial debían reducirse, a partir del 1 de enero de 1978, al ritmo de 0,25 puntos mensuales, hasta alcanzar el nivel del 21 por 100; los de las cajas de ahorro deberían mantener el mismo compás de reducción, hasta llegar, en conjunto, al 35 por 100. Tras diferentes avatares, los niveles actuales reflejan esa reducción.

activos de caja y compensar, de manera más fácil y menos costosa, las expansiones de liquidez provocadas por el déficit. Una segunda e importante manifestación es la Ley sobre coeficientes de inversión, aprobada en 1985, que establece para bancos y cajas un coeficiente obligatorio de inversión que puede llegar hasta el 35 por 100 de los pasivos computables, de los cuales, 25 puntos pueden ser fondos públicos. Para las Cajas de Ahorro, el coeficiente se asemeja mucho al que ya cumplían, pero para la banca, que mantiene casi dos tercios de los depósitos totales, supone una elevación significativa respecto de sus anteriores obligaciones. Y también en este caso, es el déficit la razón fundamental de la aparición de este coeficiente. Debe tenerse en cuenta, además, que se ha modificado, ampliando su contenido, el cómputo de pasivos computables lo que significa que el nivel de recursos fijado ahora por los coeficientes es mayor.

Por todas esas razones puede afirmarse que, en la medida en que lleva a ampliar los coeficientes de caja e inversión, el déficit público ha detenido el proceso de liberalización del sistema financiero. Ha detenido, por lo tanto, la marcha hacia un sistema más libre y flexible que descentralizara el proceso de asignación de recursos y permitiera dotarlo de una mayor eficacia. Pero no es el único efecto negativo que el déficit produce sobre el sistema financiero porque, bajo su presión, la inversión privada se ve asimismo sometida a una serie de condicionantes negativos.

VI. DÉFICIT Y ASIGNACIÓN DE RECURSOS: LA EXPULSIÓN

Sobre la expulsión, o desplazamiento del sector privado por el público, provocada por el déficit, existe una amplia literatura, no siempre coincidente (7). En principio, el efecto expulsión supone que el incremento del gasto público desplaza al gasto privado, puesto que compite con él en la tarea de captar recursos limitados, pero, doctrinalmente, no existen posiciones claras sobre el impacto que ese aumento del

(7) Véase, sobre este punto, Adrián BLUNDELL-WIGNAL y Jean Claude CHOURAQUI, «El efecto expulsión», *Papeles de Economía Española*, número 10, 1982; Eugenio DUMINGO SOLANS, «El efecto crowding out», *Papeles de Economía Española*, núm. 18, 1984.

gasto público produce, porque pueden entrar en juego múltiples reacciones que reduzcan o eliminen la expulsión. Puede ocurrir que la elasticidad de la demanda de dinero con respecto al tipo de interés sea alta, lo que dará como resultado el que, al verse empujados al alza los tipos de interés por efecto de la financiación del déficit, disminuya la preferencia por la liquidez del público y pueda hacerse frente al aumento del gasto público sin detraer fondos de la inversión privada. Y puede también ocurrir que se produzcan efectos riqueza que actúen en el mismo sentido: que las características de los instrumentos de financiación del déficit sean tales que el público lleve a cabo una distinta composición de sus carteras por considerar que la deuda pública cumple las funciones del dinero. En última instancia, el efecto que produce un déficit en los mercados financieros va a depender no solamente de su forma de financiación, sino también de las características concretas del país y del comportamiento de los ahorradores últimos; es un tema, por tanto, que se escurre de los moldes teóricos y requiere de aproximaciones individualizadas.

Recordemos que la política monetaria practicada en la actualidad en España, política de marcado carácter antiinflacionista, modula el crecimiento de la cantidad de dinero para lo cual compensa los excesos de liquidez provocados por cualquiera de los factores autónomos, entre ellos el sector público. Lo cual significa que, si todo o parte del déficit se monetiza, la autoridad monetaria se ve obligada a reducir los créditos al sector bancario, restringiendo así los fondos disponibles para el sector privado; si el déficit no se monetiza, o se monetiza en proporción baja, será preciso emitir deuda pública y colocarla en las carteras privadas, para lo cual será preciso competir con los pasivos emitidos por el sector bancario ofreciendo condiciones atractivas para el público; más aún, si la deuda se coloca, coactivamente, en las carteras de los intermediarios financieros —haciendo uso de los coeficientes y a tipos de interés inferiores a los prevalentes en el mercado—, los propios intermediarios desplazarán al segmento de inversión libre la merma de rentabilidad que les ha sido impuesta mediante coeficientes. Cualquiera que sea la vía de financiación empleada, el proceso tenderá a producir en el caso español un doble efecto: reducción de

CUADRO NÚMERO 3
CREDITO INTERNO DEL SISTEMA CREDITICIO
(Miles de millones de pesetas)

Año	Crédito total		Sector Público			Sector Privado	
	Saldo	Δ Anual % *	Saldo	Del cual deuda negociable	Δ Anual *	Saldo	Δ Anual % *
1976	6.592,8	21,76	530,1	208,0	5,05	6.062,7	23,48
1977	8.065,7	22,34	690,4	796,8	30,24	7.375,3	21,65
1978	9.381,7	16,32	887,2	388,3	28,50	8.494,5	15,18
1979	10.996,7	17,21	1.213,2	470,1	36,74	9.783,5	15,17
1980	13.115,3	19,27	1.636,8	483,2	34,92	11.478,4	17,32
1981	15.630,0	19,17	2.271,8	546,7	38,80	13.358,2	16,38
1982	18.618,1	19,12	3.284,9	657,3	44,59	15.333,1	14,78
1983	21.472,4	15,33	4.656,4	1.546,9	41,75	16.816,1	9,67
1984	23.958,0	11,58	6.944,6	4.475,1	49,14	17.013,4	1,17
1985	27.623,9	15,30	9.342,2	5.793,7	34,52	18.281,7	7,45
		Incremento anual medio 17,7 %			Incremento anual medio 34,4 %		Incremento anual medio 14,2 %

* Respecto al año anterior.

Fuente.—Elaboración propia con datos del Bznco de España «Boletín Estadístico».

la disponibilidad de crédito para el sector privado, de un lado, y encarecimiento de los fondos prestados, del otro.

El cuadro número 3 y el gráfico número 1 permiten observar el primero de los efectos, a través de la distribución del crédito interno del sistema crediticio. En el período 1976-1985, el incremento medio anual del crédito al sector público es del 34,4 por 100 frente al 14,2 por 100 de incremento, promedio del correspondiente al sector privado. Por otro lado, los respectivos incrementos interanuales ponen de relieve cómo el sector privado presiona continuamente sobre la disponibilidad de créditos succionando una proporción creciente del total. Aunque, por supuesto, la financiación del déficit no se produce tan sólo a través de la emisión de deuda, las cifras entre paréntesis de la columna cuarta, correspondiente al total de deuda negociable, reflejan el papel cada vez más importante que la deuda desempeña en el total de saldos del sector público.

El segundo de los efectos, el encarecimiento de los fondos prestables, aparece en el cuadro número 4, en el que figuran tanto la proporción que el déficit supone sobre el ahorro bruto del sector privado, como la evolución de los tipos de interés más representativos: media de los préstamos de la banca y de las obligaciones no computables. Desde su aparición, el déficit ha venido consumiendo proporciones crecientes de ahorro privado, situación que parece modificarse en 1984 al haberse producido un incremento de este último, y una ligera disminución relativa del primero. Los tipos de interés nominales experimentan, a partir de 1976, alzas sostenidas, con una reducción en 1984 y 1985.

No pretendemos afirmar la existencia de relaciones mecánicas entre déficit, reducción de la proporción de crédito total que fluye al sector privado y elevación de los tipos de interés: una correlación no es, necesariamente, una causa, y la serie es todavía demasiado corta para extraer inferencias claras. Pero, en principio, sí parece observarse que el déficit público ha producido una cierta expulsión del sector privado que dificulta, entre otras cosas, los procesos de inversión. Si tenemos en cuenta que la inversión privada significa, en España, el 85 por 100 aproximado de la total, comprender-

CUADRO NÚMERO 4

EL EFECTO EXPULSION

Año	Porcentaje del déficit público sobre ahorro nacional bruto privado	Tipo de interés nominal	Tipo de interés real
1974... ..	- 0,86	11,6	- 4,3
1975... ..	- 0,22	13,1	- 3,1
1976... ..	1,64	12,6	- 3,5
1977... ..	3,48	13,2	- 7,8
1978... ..	8,80	14,7	- 4,6
1979... ..	8,32	16,2	- 0,4
1980... ..	11,38	17,3	3,2
1981... ..	17,33	18,4	4,2
1982... ..	29,89	18,5	4,2
1983... ..	32,15	19,1	6,5
1984... ..	27,48	17	5,3

Tipos de interés: Media del tipo de interés de préstamos en la Banca y obligaciones no computadas (Banco de España).

Fuente.—Julio Alcaide: «Déficit público, tipo de interés y crecimiento económico».

mos el alcance de la expulsión, en tanto que factor depresivo del crecimiento global sin que pueda hablarse, en este caso, de sustitución de inversión privada por pública, puesto que, como ya hemos visto en el cuadro número 1, los factores de impulsión del gasto público, a partir de 1974, son el consumo y las transferencias.

VII. DÉFICIT Y BALANZA DE PAGOS

Uno de los problemas con los que constantemente tropieza el crecimiento español es el equilibrio de sus cuentas exteriores, equilibrio de difícil consecución, habida cuenta de la persistencia y nivel del déficit comercial. Buena prueba de ello es que la balanza por cuenta corriente sólo ha ofrecido saldos positivos en cuatro ocasiones desde el comienzo de la crisis económica: 1978, 1979, 1984 y 1985.

El saldo en cuenta corriente mide, en términos globales, la diferencia entre renta y gasto totales: si la primera es superior al segundo, aparecerá un déficit corriente, que tendrá que ser financiado recurriendo al ahorro exterior y a través de múltiples vías; si es inferior, se producirá un préstamo al exterior, que servirá para financiar procesos de inversión en otros países. Ahora bien, el saldo de la cuenta corriente es igualmente la diferencia entre el ahorro privado nacional y la inversión privada, más el déficit público, lo que significa que un déficit público elevado y persistente tiende a provocar un desequilibrio por cuenta corriente al menos que, situación poco deseable, la inversión privada se deprima y permita que el exceso de ahorro nacional privado financie el déficit público e inclusive se vierta al exterior.

El análisis de lo ocurrido en la economía española desde 1976, año en que por vez primera las cuentas públicas se saldan con déficit, nos permite observar (gráfico núm. 2) el papel desempeñado por el déficit público. Es el déficit el que coadyuva primero y provoca después el desequilibrio por cuenta corriente, desequilibrio que desaparece en 1984 —pese a la existencia de un fuerte déficit público—, porque el ahorro nacional privado fue, en ese año, muy superior a la inversión privada.

Un país, como España, de grado de desarrollo medio y notables necesidades de capital, debería aspirar a mantener un ligero déficit en cuenta corriente, es decir, a hacer uso del ahorro exterior para facilitar, de esa forma, su transformación industrial. Sin embargo, esa recomendación, de carácter general, no es aplicable a las actuales circunstancias españolas por dos razones: por la existencia de una deuda exterior elevada y por la propia configuración del déficit corriente. A lo largo de los años de crisis, y con objeto de no recortar aún más el débil ritmo de crecimiento, la economía española ha acumulado una deuda exterior que ronda en la actualidad los 29.000 millones de dólares y cuyo servicio significa un 20 por 100, aproximado, de la exportación de bienes y servicios. No se trata de una deuda alarmante, y prueba de ello es que España figura, en las distintas publicaciones especia-

lizadas, entre los prestatarios seguros, pero sí de una deuda importante, cuya devolución exigirá un serio esfuerzo de transferencia real. Reducir la deuda exterior a niveles menos comprometedores y, sobre todo, amortizar la parte de la misma, que se encuentra en condiciones más duras —su componente privado—, reclama un excedente por cuenta corriente que permita efectuar la transferencia de recursos reales que precede a la de recursos financieros. Pero, además de ello, tengamos en cuenta que, en los últimos años, el déficit por cuenta corriente no financia el exceso de inversión sobre el ahorro interno, sino que, fundamentalmente, sirve para financiar un déficit público, que es, a su vez, resultado de un fuerte aumento de los gastos de consumo y transferencia. No se ha acudido al ahorro exterior para aumentar la capacidad productiva y elevar la renta futura, sino para financiar gastos corrientes, prestaciones sociales y pérdidas empresariales, lo que, evidentemente, modifica el sentido último de la apelación efectuada a ese ahorro exterior.

A lo largo de los próximos años, y desde el punto de vista de las cuentas exteriores, resultaría conveniente, por lo tanto, lograr un ligero superávit corriente que permitiese amortizar, sin tensiones excesivas, parte de la deuda exterior, para lo cual debería lograrse también una reducción del déficit público que liberase recursos para la inversión privada.

VIII. LA NATURALEZA DEL DÉFICIT PÚBLICO ESPAÑOL

En el déficit público pueden distinguirse dos partes o componentes: el componente cíclico, que refleja las variaciones automáticas de ingresos y gastos derivadas de las fluctuaciones económicas, y el componente estructural (también denominado fundamental o ajustado cíclicamente), que responde a medidas fiscales de índole discrecional y, en general, a factores no cíclicos. Las contracciones económicas actúan tanto del lado de los ingresos como de los gastos públicos: sobre los primeros, porque reducen la renta y las transacciones comerciales, lo que a su vez debilita el flujo de ingresos; sobre los segundos porque aumenta los gastos de transferencia, entre los cuales se cuenta, por ejemplo, el seguro de desempleo.

El déficit resultante de esa alteración de ingresos y gastos es el déficit cíclico, que debe desaparecer tan pronto como la economía vuelva a su senda de crecimiento potencial. Sin embargo, en todas las economías existe una parte del déficit, que resulta de toda una serie de desajustes económicos, de malas asignaciones de recursos y de pérdidas de los agentes económicos transferidas al sector público. Esa parte del déficit es el déficit estructural que no desaparecerá aunque la economía retorne a su senda de crecimiento potencial. En principio, pues, la separación del componente cíclico y estructural de un déficit requiere efectuar los siguientes cálculos: 1) Determinar la elasticidad de cada categoría de ingresos y gastos públicos a las fluctuaciones del Producto Nacional Bruto. 2) Calcular el Producto Nacional Bruto que corresponde al crecimiento potencial o al máximo crecimiento no acelerador de inflación. 3) Aplicar las elasticidades calculadas a la diferencia existente entre el Producto Nacional Bruto potencial y el corriente. 4) Añadir al presupuesto corriente los valores obtenidos de la operación anterior para individualizar, de esa forma, el componente estructural del déficit (8).

Hemos enumerado los pasos que hay que dar para separar los dos componentes con objeto de que se advierta, *prima facie*, la dificultad que la tarea entraña. En especial, el cálculo del Producto Nacional Bruto que corresponde a la senda de crecimiento potencial, puesto que, independientemente de las dificultades empíricas que puedan surgir, el mismo concepto resulta esquivo, porque hay que decidir las circunstancias en que admitimos el pleno empleo de todos los factores, si hay que partir o no de una determinada tasa de paro que refleje las condiciones de crecimiento no inflacionista, etc., elementos todos ellos que, además de su natural complicación, incorporan fuertes dosis de apreciaciones subjetivas. Por tal razón, no es fácil admitir cálculos definitivos, como, por ejemplo, los que realiza la OCDE y que sitúan el

(8) En el trabajo de DE LEEUW y HOLLOWAY, «Measuring and Analyzing the Cyclically Adjusted Budget», incluido en *The Economics of Large Governments Deficits*, Federal Reserve Bank of Boston, 1983, se efectúan varias precisiones interesantes sobre la diferenciación entre déficit cíclico y estructural.

componente estructural del déficit español en dos tercios aproximadamente del total (9).

Pero si resulta difícil precisar qué proporción del déficit público español tiene carácter no cíclico, sí es posible afirmar que existe el componente estructural y también identificar sus principales raíces. El componente estructural existe porque, como puede verse en el cuadro número 1, los ingresos no financieros de las Administraciones públicas han aumentado, a lo largo de los años de lento crecimiento, su peso en el Producto Interior Bruto, pasando del 22,7 por 100 de 1974 al 31,8 por 100 de 1984. Esa mayor participación de los ingresos, resultante sobre todo de la reforma fiscal iniciada en 1977, pone de manifiesto que el déficit no deriva de una caída de los ingresos, sino de un crecimiento muy rápido de los gastos que, evidentemente, refleja desajustes profundos, desajustes entre los cuales podemos citar los cinco siguientes (10).

En primer lugar, la dificultad con que parecen tropezar las Administraciones públicas para asignar adecuadamente sus recursos humanos y reales, dificultad que se ha visto aumentada con el desarrollo de las autonomías y la proliferación de organismos. Más aún, la forma en que se preparan los Presupuestos Generales, teniendo en cuenta las propuestas de cada uno de los departamentos ministeriales, los convierte en una gigantesca «máquina de sumar» (11), que mantiene todas las inercias del pasado y choca frontalmente contra cualquier intento de racionalizar la distribución de recursos dentro del sector público.

La segunda de las raíces es el paro, que da lugar a mayores subvenciones, de un lado, y a un aumento de las pensiones, por el otro. Naturalmente, no nos estamos refiriendo al paro keynesiano —que resulta de un insuficiente nivel de demanda efectiva y que, consiguientemente, tiene un carácter cíclico—, sino al paro neoclásico producido por la rigidez

(9) Véase *Perspectives Economiques*, de la OCDE, diciembre 1985.

(10) Recogidos en L. A. RUIJ, «El déficit público», *Papeles de Economía Española*, núm. 21, 1984.

(11) J. BORRELL FONTELLES, «El gasto público en la crisis: tendencias y estrategias», Seminario sobre «El déficit público».

del mercado de trabajo y cuyos efectos sobre el gasto se incluyen en el componente estructural del déficit.

Una tercera causa de evidente importancia es el desequilibrio de la Seguridad Social. En su actual configuración, y con un veloz aumento de los gastos sanitarios y de las pensiones, la Seguridad Social no será financiable, y, por lo tanto, no se podrá corregir su déficit ni con un aumento de las cuotas —cuotas que constituyen, además, su verdadero impuesto sobre la nómina y dificultan la creación de empleo— ni con aportaciones presupuestarias mayores. Sólo una reforma institucional, que tenga en cuenta la capacidad real de previsión de la sociedad española y las tendencias identificables a medio plazo —muy probablemente la tasa de paro seguirá siendo elevada durante muchos años— puede evitar que ese factor de desequilibrio estructural siga creciendo.

Las ayudas a las empresas con pérdidas es la cuarta de las raíces. Según datos del Banco de España, las transferencias a empresas supusieron, en 1984, 1,27 billones de pesetas (12), lo que da idea de la importancia alcanzada por ese renglón. En esa rúbrica se incluyen las transferencias corrientes y de capital recibidas por las empresas públicas y que rondan los 600.000 millones de pesetas (13), lo que da idea del peso que corresponde a la empresa pública en el necesario esfuerzo de ajuste.

Finalmente, hemos de tener en cuenta que el déficit se autoalimenta, puesto que los intereses de la deuda crecen y proyectan hacia el futuro el nuevo déficit, constituido por la carga financiera del saldo vivo de la deuda. Dado que los intereses habrán significado, en 1985, 694.000 millones de pesetas (14), y que, en las condiciones actuales, tienden a crecer año a año, la cifra es suficientemente reveladora de impacto estructural de la propia deuda.

(12) Informe anual 1984: Apéndice estadístico, cuadro núm. 1.23.

(13) Alvaro CUERVO, «El ajuste de la empresa pública: un tema pendiente», *Papeles de Economía Española*, núm. 21, 1984, cuadro núm. 3.

(14) Dato contenido en el trabajo citado de J. BORRELI FONTELES.

IX. EN BUSCA DE UNA SOLUCIÓN AL PROBLEMA DEL DÉFICIT

Hemos tratado de poner de manifiesto, a lo largo del trabajo, que el déficit público no es un mero problema contable que deba ser solucionado por los gestores del sector público, sino un desequilibrio fundamental que afecta al conjunto de la actividad económica y que tiene su reflejo en la vida diaria de los agentes económicos y en sus expectativas futuras. El déficit compromete la viabilidad de la política monetaria y anuncia la aparición de mayores ritmos de inflación en el futuro; el déficit traba el libre funcionamiento del sistema financiero y, por lo tanto, dificulta la superación de la crisis; el déficit reduce la disponibilidad de recursos financieros del sector privado y frena, consecuentemente, los procesos de inversión; el déficit se vierte al exterior y dificulta el mantenimiento del equilibrio por cuenta corriente; el déficit engendra nuevos déficit. Es, pues, un problema que afecta a todos y, por lo tanto, no es sólo un problema público, sino un problema de la sociedad en su conjunto. Cabe, entonces, preguntarse: ¿si tiene tantos efectos negativos que a todos nos alcanzan, por qué no se resuelve de forma decidida?

Es evidente que solucionar el problema del déficit no es tarea sencilla, porque detrás de ese aumento de los gastos públicos aparecen las carencias sociales y, en general, la actividad redistributiva de un Estado moderno, que procura aliviar la suerte de las capas más débiles de la sociedad. Pero no todo el incremento del gasto obedece a esas razones, puesto que, como ya hemos señalado, una parte importante del mismo refleja la traslación al Presupuesto y, por lo tanto, al conjunto de la sociedad de una serie de ineficacias privadas y de pérdidas individuales, lo cual nos lleva a una regla social muy simple, pero que constituye una difícil barrera que debe superarse si se quiere iniciar el camino que conduce a la reducción, primero, y a la eliminación, después, del déficit público: que a todos nos molesta el gasto público que generan los demás, pero no nos molesta nada el que generamos nosotros. Y puesto que la utilidad que nos produce el gasto público que viene a satisfacer nuestras reclamaciones es mayor que la desutilidad que percibimos en el gasto de los demás, la regla anterior da vida a un pacto implícito que lleva a los ciudadanos, a través de sus representantes polí-

ticos, a no oponerse a los gastos ajenos para lograr que se aprueben los propios. Ese pacto implícito, que continuamente reflejan los medios de comunicación social, es el gran multiplicador de gastos y generador de déficit, y es el pacto que debe denunciarse si se aspira a solucionar, a plazo largo, el problema. La sociedad española tiene que darse cuenta que la apelación continua al gasto público y a las ayudas presupuestarias consolida el déficit y que ese déficit lo tiene que pagar el conjunto de la sociedad en forma de una reducción de su nivel medio de bienestar.

Pero, independientemente de esa nueva sensibilidad social, cuya aparición no es inmediata, y cuya plasmación concreta planteará, en España, problemas de toda suerte, hay por lo menos tres recomendaciones que no deben olvidarse si se desea evitar que el déficit se convierta en el gran muro que impida la salida del túnel de la crisis.

Por una parte, habrá que lograr una elevación de los ingresos de las Administraciones Públicas. A nuestro entender, la presión fiscal teórica que soporta hoy la sociedad española es equiparable a la de muchos de los países de nuestro entorno, amén de haber crecido la presión real al ritmo medio de casi un punto por año desde 1977. Aumentar esa presión teórica no haría sino desalentar aún más el ahorro y la inversión y mermar la capacidad expansiva de la economía. De ahí que la mayor recaudación deba proceder de la lucha contra el fraude fiscal, un fraude, según los indicadores, de proporciones elevadas.

En segundo lugar, es preciso que aquellos gastos que reflejan, precisamente, la incapacidad de ajuste a la crisis de nuestra economía se reduzcan con prontitud. Dicho de otra forma, hay que atacar el componente estructural del déficit evitando el despilfarro de recursos de las propias Administraciones Públicas, flexibilizando el mercado de trabajo para reducir el nivel de paro neoclásico, reformando la Seguridad Social para que puedan equilibrarse sus cuentas y acelerando la reconversión industrial, en buena parte centrada en las empresas públicas, para que disminuyan las múltiples pérdidas que revierten al presupuesto. Tarea nada sencilla, por supuesto, pero que significa, fundamentalmente, recuperar capacidad de crecimiento del conjunto de la economía.

La tercera recomendación afecta a la forma de elaborar el Presupuesto. Hemos señalado ya que, en las circunstancias actuales, el impulso fundamental surge de los departamentos ministeriales y que el Presupuesto llega al Gobierno y al Parlamento como un hecho consumado de difícil corrección. Será preciso, pues, que Gobierno y Parlamento intervengan mucho más en su elaboración y que, en general, los aspectos de gestión cobren mucha más importancia que los de intervención.

Porque, no se olvide, mantener un déficit como el actual significa no solamente desequilibrar la economía, sino legar a las futuras generaciones mayores impuestos, mayor inflación y menor estabilidad social.

EL DEFICIT MONETARIO DEL SECTOR
PUBLICO EN ESPAÑA Y EL CAMBIO
EN SU ESTRUCTURA DE FINANCIACION

LEOPOLDO GONZALO Y GONZALEZ

*Profesor Agregado-Director del Departamento
de Economía, Hacienda Pública y Derecho Financiero
y Tributario
Universidad Pontificia Comillas (ICADE)
Profesor Titular de Universidad (UNED)*

SUMARIO

- I. EL DÉFICIT MONETARIO DEL SECTOR PÚBLICO: DESLINDE CONCEPTUAL
- II. EL DÉFICIT MONETARIO DEL SECTOR PÚBLICO Y SU FINANCIACIÓN POR EL TESORO
- III. 1984: ¿UN NUEVO CAMBIO EN LA ESTRUCTURA DE FINANCIACIÓN DEL DÉFICIT PÚBLICO?

I. EL DÉFICIT MONETARIO DEL SECTOR PÚBLICO: DESLINDE CONCEPTUAL

Sabido es que el concepto de déficit público no es un concepto unívoco, y quizá deba indicarse que, hoy más que nunca, la multiplicidad de acepciones que dicho término admite ha venido a complicarse por un doble motivo que responde, de una parte, a razones puramente políticas y, de otra, a la complicación institucional alcanzada por los sectores públicos de las economías occidentales. Las diferencias que ofrecen las distintas cifras de déficit público con que, frecuentemente, se sorprende a la opinión pública responden, pues, las más de las veces, a esos dos motivos: la necesidad política de ofrecer unos resultados «presentables» de la gestión financiera pública, y la diversa amplitud con la que el propio concepto de sector público se utiliza. Pero las diferencias señaladas pueden deberse también a razones estrictamente técnicas o contables.

Así, cabe hablar de déficit público por causa del Estado, de los Organismos Autónomos (que, junto con el Estado, protagonizan el déficit de la Administración Central), de las Entidades gestoras de la Seguridad Social, y de las Haciendas Territoriales (hoy constituidas no sólo por las Haciendas provinciales y municipales, sino también por la Hacienda propia de las Comunidades Autónomas), formando estos dos últimos, junto con el déficit imputable a la Administración Central, el déficit conjunto de las Administraciones públicas. Evidentemente, es posible una referencia institucional del déficit público todavía más amplia, extendiéndola al conjunto de las

empresas e instituciones financieras públicas, es decir, abarcando la totalidad del sector público de la economía nacional.

Los factores contables que explican con frecuencia las diferencias entre unas y otras cifras del déficit público, están en función de las distintas fases temporales que, en cuanto a la realización del gasto público, es posible distinguir. Así, el déficit público, con independencia de la mayor o menor amplitud del marco institucional a que se refiera (todo el sector público o tan sólo determinados agentes del mismo), puede quedar vinculado al presupuesto inicial (como documento de contabilidad prospectiva que éste es, y con un sentido provisional) o al momento de la liquidación del mismo, ofreciéndose entonces como un *resultado*.

El déficit de liquidación, sin embargo, puede, a su vez, expresarse de dos formas, vinculadas también a dos momentos netamente diferenciados en el proceso de ejecución del presupuesto: en términos de caja y en términos de gestión. En este segundo caso, suele hablarse de *déficit de gestión*, entendiéndose por tal la diferencia entre los derechos liquidados durante el respectivo ejercicio —cualesquiera que sea el período de que deriven— y las obligaciones reconocidas hasta fin del mes de enero del ejercicio siguiente, siempre que correspondan a adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos en general, realizados antes de que expire el período presupuestario —coincidente con el año natural— y con cargo a los respectivos créditos.

El «déficit monetario del Estado» es otro concepto cuya previsión resulta de gran importancia, pues permite programar anticipadamente la obtención de los recursos precisos para financiarlo así como evaluar el impacto que las distintas fuentes alternativas utilizables con este fin producirán en el resto de la economía. Este concepto queda definido en función de las siguientes características: *a)* Desde el punto de vista institucional, se refiere al Estado como unidad económica; *b)* En cuanto al momento de la gestión en que se encuentran los ingresos y los gastos, éste es el de los cobros y los pagos. Conviene aclarar que si bien recoge las operaciones llamadas «de formalización» —las cuales no implican movimiento de tesorería—, al ser las mismas siempre dobles, es decir, al comportar simultáneamente un ingreso y un pago por el mismo

importe, se «autoanulan», respondiendo, por tanto, el déficit calculado, a auténticos flujos monetarios; *c*) No tiene en cuenta la naturaleza económica de las operaciones ya que todos los cobros proporcionan liquidez y todos los pagos originan la misma necesidad de contar con tesorería suficiente para atenderlos; *d*) Evidentemente, no se incluyen en su cálculo las operaciones de endeudamiento realizadas con el objeto expreso de financiar el propio déficit, pues, de lo contrario, no habría tal déficit, *e*) Por último, debe subrayarse que el concepto que nos ocupa incluye los flujos monetarios de todas las cuentas que el Estado mantiene en el Banco de España, con lo que se consigue reflejar su actuación como unidad económica y eliminar los movimientos entre cuentas.

Es frecuente, por otro lado, referir el concepto de déficit público al ámbito propio de la Contabilidad Nacional que, como también es sabido, considera las operaciones de las Administraciones públicas en términos de derechos reconocidos y obligaciones contraídas, por lo que, para conocer la variación de los saldos monetarios del agente o agentes del sector público que se hayan tenido en consideración, se hace preciso introducir como partidas de ajuste las modificaciones en los derechos pendientes de cobro y en las obligaciones pendientes de pago.

Se maneja, finalmente, un nuevo concepto de déficit que conviene también aclarar. Es éste el «déficit de Caja del Estado». Se entiende por tal, en principio, el saldo resultante de los ingresos y pagos líquidos de uno solo de los agentes del sector público —si bien, junto con la Seguridad Social, el más importante de todos ellos—, por todos los capítulos presupuestarios, excepto los referentes a las operaciones financieras (capítulos 8 y 9 del Presupuesto). Y decimos en principio, porque, a la hora de calcular dicho saldo, sólo conocemos los pagos de Presupuestos clasificados por secciones orgánicas, pero no por capítulos económicos. Para eliminar del total de pagos presupuestarios los que son de carácter financiero (capítulos 8 y 9 del Presupuesto) se parte, en principio, de que los pagos realizados por estos capítulos coinciden con los pagos simplemente ordenados, siendo el importe de éstos últimos el que se elimina para obtener los pagos no financieros. También ha de advertirse aquí que, entre los cobros

y pagos, se incluyen los derivados de operaciones de formalización: si las obligaciones de dos operaciones formales tienen ambas el mismo carácter —financiero o no— su efecto se anula en el cálculo del déficit, pero si una es financiera y la otra no, una de ellas afectará al déficit y la otra a su financiación, a pesar de no haberse producido movimiento de tesorería.

Señalemos, para terminar, que el déficit que hemos denominado «de caja del Estado» no se refiere a todas las operaciones financieras de dicho agente económico, sino a las que, representando auténticos movimientos de tesorería, se vinculan a la llamada cuenta corriente del Tesoro, relacionada solamente con las operaciones presupuestarias en sentido estricto (ingresos y pagos) y las extrapresupuestarias (secciones «Apéndice y Anexo», «Recursos locales», «Operaciones del Tesoro» y «Residuos»).

Pues bien, las breves consideraciones que siguen en torno a la estructura de financiación del déficit público en España, van referidas al concepto que hemos denominado «déficit monetario del Estado», si bien nosotros lo entenderemos en su proyección institucional más amplia, esto es, la que comprende a la totalidad de los agentes del sector público que mantienen cuenta en el Banco de España.

II. EL DÉFICIT MONETARIO DEL SECTOR PÚBLICO Y SU FINANCIACIÓN POR EL TESORO

El déficit monetario del sector público es, pues, básicamente, la diferencia entre los pagos y los ingresos realizados por dicho sector, si bien con las matizaciones que acaban de señalarse. En España, sus características fundamentales y su estructura de financiación a lo largo del período 1970-1980, son las que se reflejan en el cuadro núm. 1, que expresa resumidamente la información más rica y analítica del cuadro número 2. Para mostrar con mayor claridad el crecimiento y propiedades del déficit, hemos hecho una distribución porcentual del presupuesto monetario tomando, como base, los ingresos del Presupuesto del Estado, ya que son éstos la fuente normal y más importante de financiación con que cuenta el Tesoro público.

CUADRO NÚMERO 1
 LIQUIDACION PRESUPUESTO MONETARIO
 (En porcentaje)

	1970	1972	1975	1978	1981	1983	1984
Ingresos Presupuestarios	100	100	100	100	100	100	100
Gastos Presupuestarios	-98,4	-102,3	-100,1	-105,4	-116,3	-135,7	-130,7
O. Extrapresupuestarias	0,8	2,1	-1,7	-1,6	-5,0	1,0	-10,0
C. Oficial	-6,6	-4,8	-13,9	-10,1	-10,0	-8,7	4,5
Otros	-1,2	0,4	-6,2	-4,2	-5,8	5,5	3,4
Déficit Monetario	-5,4	-4,6	-21,9	-21,3	-37,1	-39,9	-41,8
<i>Financiación:</i>							
Pasivos financieros	5,3	11,5	7,4	8,7	12,5	41,3	34,3
Apelac. B. España	1,3	-5,6	15,1	13,3	25,2	2,4	21,3
Otros	-1,2	-1,3	-0,6	-0,7	0,6	-3,8	-14,1

Como puede observarse, el déficit monetario, que adquiere entidad significativa a partir de 1975, crece a ritmo acelerado en los años sucesivos hasta alcanzar, en 1984, casi el 42 por 100 de los ingresos presupuestarios. Para ese mismo año, los gastos por Presupuesto superaban a los ingresos en más del 30 por 100, habiendo supuesto en el ejercicio anterior algo menos del 36 por 100. Además, ha de tenerse en cuenta que a partir de la entrada en vigor de la Ley General Presupuestaria, en 1978, una parte de los gastos del Presupuesto se incluyeron entre las operaciones extrapresupuestarias como «residuos» de ejercicios cerrados, concepto que, en 1983, ya representaba el 1,3 por 100 de los ingresos presupuestarios.

No es aquí nuestro propósito analizar las causas del déficit público, sino más bien la evolución de su estructura de financiación. Como es bien sabido, ésta consta básicamente de tres elementos: las emisiones de Deuda pública interior, los préstamos del exterior y la apelación o recurso al Banco de España. La distinta proporción en que se utilicen cada una de estas fuentes de recursos no es cuestión sin importancia, pues cada una de ellas supone unos peculiares efectos económicos o, por lo menos, un modo particular de producirlos.

La apelación al Banco emisor, es decir, la inmediata monetización del déficit a través de su conversión en base monetaria adicional, suele considerarse como un sistema de financiación netamente inflacionista, si bien este efecto sólo se produce cuando no existe una política monetaria activa que compense cualquier incremento de liquidez por encima del que resulte compatible con la evolución real de la economía. Si existe esa política neutralizadora, cualquier forma de financiación del déficit público (apelación o emisión de pasivos financieros) comporta una disminución de los fondos disponibles para el sector privado o «efecto expulsión». En tal caso, el coste financiero del déficit dependerá del instrumento compensador de liquidez utilizado y, en términos sociales, deberá medirse también por el coste de oportunidad del exceso de gasto público que ocasiona el déficit.

Si el indicado instrumento consiste en la emisión de bonos del Tesoro o de certificados de depósito —como, por ejemplo, ha venido haciéndose en España hasta 1982—, o en la colocación de certificados de regulación monetaria —según la prác-

tica seguida desde el mes de abril de dicho año—; en tales casos, el coste de financiación del déficit por apelación al Instituto emisor puede resultar semejante al que hubiera ocasionado la emisión directa de Deuda pública, ya que los gastos financieros que al Banco de España ocasionan aquellos instrumentos de regulación monetaria, al disminuir sus beneficios, reducen en la misma proporción los ingresos del Tesoro. Si, por el contrario, el drenaje de liquidez se practica mediante coeficientes de Caja o depósito obligatorios en el Banco, no habrá coste financiero del déficit por apelación, aunque sí se producirá «efecto expulsión» del sector privado.

La financiación del déficit público a través de la emisión de pasivos financieros —tales como los pagarés del Tesoro, que han venido a sustituir a los certificados de regulación monetaria— aunque comporta un coste directo y, en el contexto de una política monetaria restrictiva, también «crowding out», no plantea tensiones de liquidez. Tiene, sin embargo, un grave inconveniente, en la medida que conduzca a nuevas y sucesivas emisiones de refinanciación, cual es el aumento del componente estructural del propio déficit.

Pues bien, la evolución de la estructura financiera del déficit monetario del sector público en España, durante el período aludido, es la que se refleja en dichos cuadros 1 y 2. En ellos queda patente el predominio de la vía de apelación al Banco emisor hasta 1982. En realidad, la apelación se redujo en 1971 y 1972, debido a que la fuerte alza de los mercados bursátiles facilitó la colocación de Deuda pública a bajo tipo de interés. A partir de 1974, se inició la expansión del recurso monetario al Tesoro, que fue neutralizada, en 1976 y 1977, mediante fuertes emisiones de Deuda pública y rápidos crecimientos de los préstamos del exterior. En el período 1978-80, la progresiva elevación de los tipos de interés acabó de hundir los mercados bursátiles, lo que redujo sustancialmente la capacidad de absorción de Deuda pública por parte de los mismos. Al propio tiempo, la devaluación de la peseta y la política de estabilización monetaria facilitaron la mejora de la Balanza de Pagos por cuenta corriente y el rápido endeudamiento de las empresas privadas en el exterior, lo que indujo a reducir el nivel de endeudamiento del Estado en el exterior.

En 1981 la apelación monetaria del Tesoro superó el 25

por 100 de los ingresos presupuestarios. Como la colocación de Deuda pública en los mercados bursátiles seguía tropezando con grandes dificultades, a pesar de realizarse a precios de mercado, se recurrió nuevamente a acrecentar el nivel de endeudamiento exterior del Estado.

Finalmente, en 1983 la financiación del déficit cambia totalmente al sustituirse la apelación al Banco de España por la emisión de Pagarés del Tesoro.

III. 1984: ¿UN NUEVO CAMBIO EN LA ESTRUCTURA DE FINANCIACIÓN DEL DÉFICIT PÚBLICO?

De lo hasta aquí dicho, y sobre la base de la información contable examinada, se desprende como conclusión más destacable el cambio radical operado en la estructura de financiación del déficit público en 1983, cambio iniciado ya, en realidad, en 1982, y consistente en hacer gravitar la cobertura del déficit monetario en la emisión de pasivos financieros (Deuda pública interior y préstamos del exterior). Es éste, por lo demás, un fenómeno conocido. Lo que sorprende, sin embargo, es el aparente retorno a la tradicional estructura de financiación del déficit público, basada en la monetización del mismo. Así parece deducirse, a primera vista, de las cifras que, con carácter provisional, hemos podido calcular en relación con 1984.

En efecto, según se indica en el cuadro número 2, y sin perjuicio del elevado volumen de Deuda pública emitida (prácticamente por el mismo importe que en 1983, esto es, por más de 1.328 miles de millones de pesetas) el Tesoro público ha vuelto a contar con el apoyo directo del Banco de España en cuantía superior a 836.000 millones de pesetas, cifra muy importante en términos absolutos (la mayor apelación en el período 1970-1984) y, también, en comparación con la correspondiente al ejercicio de 1983, en que el recurso al Banco de España se situó en una suma próxima a los 80.000 millones de pesetas. Ante estos datos, cabe preguntarse: ¿Responden los mismos a la escueta realidad financiera o más bien la ocultan bajo algún artificio contable? Como suele suceder, la respuesta correcta se sitúa en un punto intermedio a ambos extremos.

Ocurre que la cifra de apelación al Banco de España en 1983 fue corregida, «in extremis», a finales de diciembre del propio 1983, mediante la emisión de 660.000 millones de pesetas en Pagarés del Tesoro amortizables antes de un año, para evitar así la necesidad de consolidar un fuerte crédito del Banco de España al Tesoro. Ello explica el brusco incremento de las emisiones netas de Deuda pública (1.352 miles de millones de pesetas en 1983, frente a sólo 436.000 millones en 1982) y el no menos brusco descenso de la apelación al Banco (79.987 millones en 1983, frente a 759.297 millones en 1982).

Cosa diferente ha ocurrido en el ejercicio de 1984, en el cual la posición neta deudora del Tesoro frente al Instituto emisor se ha mantenido alta hasta fin del ejercicio económico (836.379 millones) debido, sin duda, al ya cuantioso volumen de emisiones de Deuda pública en él practicadas (1.328 millones de pesetas). La fuerte inyección monetaria que indican los datos disponibles para fin de 1984, ha sido corregida, sin embargo, en el primer mes de 1985, a través de una nueva emisión de Pagarés que engrosa el volumen de Deuda en circulación y absorbe liquidez del sistema en la misma medida.

Veremos, pues —cuando estén disponibles las primeras cifras de liquidación mensual del Presupuesto monetario de 1985—, cómo la estructura de financiación del déficit público no ha variado. Esta sigue basándose en la emisión de Deuda, según la práctica iniciada en 1983. Lo único que cabe constatar es un desplazamiento temporal en la estrategia seguida por las autoridades financieras en relación con los arbitrarios límites cronológicos que la contabilidad pública fija para el ejercicio económico, y que en 1984 se ha aplicado una vez rebasada la frontera del 31 de diciembre.

La pregunta que debe formularse ahora es la siguiente: ¿Podrá perseverarse en 1985 en la misma estructura de financiación del déficit, cuando la carga de la Deuda pública en circulación supera, en el ejercicio que vivimos, los 1,1 billones de pesetas? ¿Y en los ejercicios venideros?

EL DEFICIT PUBLICO EN EL PROGRAMA
ECONOMICO A MEDIO PLAZO

ALFONSO GARCIA SANTACRUZ

Director General de Coordinación del Plan

Cuando en 1982 el PSOE forma Gobierno, se realizó un análisis de la economía española con el objetivo de ofrecer un diagnóstico de la situación y establecer a continuación un escenario normativo a medio plazo que sentase las bases de la recuperación y de la salida de la crisis. Este escenario, en su triple dimensión macroeconómica, presupuestaria y financiera, constituye el marco de coherencia y de referencia básico del Programa Económico a Medio Plazo y de los ajustes y políticas que en él se contienen.

En lo que se refiere al déficit público, si bien durante el período de oposición se pensó que su magnitud era soportable y que existía un cierto margen: el análisis y el diagnóstico pusieron de relieve los siguientes aspectos:

1.º La necesidad de financiación de las Administraciones públicas, en términos de contabilidad nacional, prácticamente se triplicó en los tres últimos años pasados del 2 por 100 del P. I. B. en 1980 al 5,6 por 100 en 1982. Esto supone una progresión sin precedentes en el pasado y una situación insostenible de cara al futuro.

2.º En 1982, por primera vez, los ingresos corrientes son menores que los gastos corrientes, lo que significa la existencia de un ahorro público negativo o, lo que es lo mismo, la deuda pública no financia sólo gastos de capital, sino también gastos corrientes. En efecto, el ahorro bruto pasa de un + 0,8 por 100 del PIB en 1981 a un - 1,1 por 100 en 1982.

3.º En el año 1982, el nivel de déficit público de Es-

paña (5,6 por 100 del PIB) era superior al de los siete países más ricos de la OCDE, en términos de ahorro privado. Esto es, la proporción déficit público-ahorro privado bruto era del 30 por 100 en España y de tan sólo el 20 por 100 en aquellos países.

4.º Los transferencias corrientes del Estado experimentaron un fuerte aumento, pasando de un 2,7 por 100 del PIB en 1977 a representar un 7,8 por 100 en 1982, especialmente motivado por las mayores exigencias de atención del desempleo, Seguridad Social y las pérdidas de las empresas públicas.

5.º El sector público presentaba grandes ineficiencias, tanto en su *funcionamiento interno* (prestación de servicios y gestión) como en la *asignación de recursos* (prioridades políticas y económicas en desacuerdo con las exigencias derivadas de la crisis: falta de ajuste industrial, agrario, energético, etc.).

6.º Salvo algunas excepciones, España contaba con un patrimonio público desarrollado (escuelas, carreteras, centros sanitarios, viviendas, etc.), pero obsoleto por lo que la inversión pública debía ser dirigida más a conseguir aumentos de calidad que aumentos netos de patrimonio.

7.º Los ingresos presupuestarios permanecieron estancados desde 1980 a 1982, con el agravante de un excesivo crecimiento de los «gastos fiscales», que alcanzaron en 1982 la cifra de 555.800 millones de pesetas, sin que se conozca en absoluto su eficacia.

En el Programa Económico a Medio Plazo se señalaba que carece de utilidad pronunciarse sobre el déficit público en abstracto, olvidando que constituye un elemento determinante del nivel de la demanda y de la actividad económica. No es posible pronunciarse sobre el mismo sin formular previamente cuáles son los objetivos de política económica que se persiguen y cuáles son las causas que determinan el propio déficit. Es en el contexto de una política económica, cuyo objetivo básico es la generación de empleo, previa corrección de los desequilibrios inflacionario y exterior, donde hay que

enmarcar la corrección del déficit público. El déficit persistente del sector público está produciendo un conjunto de efectos, en términos de coste para el Tesoro, de consecuencias adversas para la financiación del sector privado, de impulso alcista a los tipos de interés y de limitaciones a la actividad económica en general, que chocan con los objetivos anteriores.

Era obvio que este déficit encontraba una *explicación en la crisis económica*, que suponía un aumento de transferencias por desempleo o por jubilaciones anticipadas, una ampliación de la edad escolar, una obtención de menores rentas, un aumento de las pérdidas de las empresas públicas, etcétera. Pero esta *explicación es parcial o incompleta*, porque igualmente obvio era *el componente estructural, es decir, aquel que es independiente del ciclo y responde a razones institucionales pendientes de solucionar, a rigideces de los mercados y a una muy deficiente asignación de recursos*.

Los responsables de la política económica realizaron entonces un análisis estructural centrándose precisamente *en el punto quinto anteriormente señalado*, tratando de eliminar las ineficiencias del sector público y una mejor asignación de los recursos, para lo cual se establecieron escenarios presupuestarios tendenciales o inerciales (no explosivos, sino manteniendo la política seguida por los anteriores Gobiernos) y el resultado fue el siguiente:

— Por lo que se refiere a los gastos de funcionamiento, sueldos y salarios de la Administración pública y los gastos de funcionamiento propiamente dichos, se ponía de manifiesto una fuerte *escasez de los sueldos*, que en poco tiempo podría vaciar la Administración pública de sus mejores profesionales en favor del sector privado y una gran pobreza de medios, muy lejos de lo que puede denominarse una administración moderna, sirviendo como ejemplo los medios puestos a disposición para impartir enseñanza, para administrar justicia o para cobrar los impuestos.

Para 1983, estos gastos eran de tan sólo el 12,5 por 100 del PIB, mientras que en Estados Unidos represen-

tan el 20,7 por 100 y el 16,6 por 100 para los otros siete grandes países de la OCDE.

— La Seguridad Social presentaba un *desequilibrio financiero* debido a que el crecimiento de las pensiones era muy fuerte pasando de representar el 4,29 por 100 del PIB en 1977 al 7,25 por 100 en 1984, y a su vez provocado por un efecto demográfico, pero también por un marco legal que permitía el acceso a la pensión en condiciones desproporcionadas entre lo que se contribuye y lo que se recibe, aparte de los problemas que puedan ser imputados a la gestión y al fraude, que también eran importantes.

En efecto, la estructura de la población española se ve afectada por un envejecimiento con tendencia a agravarse en el futuro.

Este envejecimiento, junto con la disminución de la tasa de actividad, determina una relación cotizantes/pasivos en la Seguridad Social, que en 1984 era de tan sólo 2,07, esto es, dos cotizantes sostienen un pasivo.

En cuanto a la no correspondencia entre contribución y beneficios, baste señalar que el régimen agrario de la Seguridad Social tenía un déficit de 552.000 millones de pesetas en 1984 (en 1980 era de 340.000), lo que supone que por cada peseta que aporta recibe seis.

Además de estas deficiencias, y como antes se ha señalado, hay que sumar otras muchas de gestión, de situaciones de fraude, etc.

En conclusión, la insuficiencia financiera de la Seguridad Social es evidente, pero *su proyección en el futuro arroja resultados insostenibles*. La evolución de los ingresos y gastos de la Seguridad Social, según el escenario tendencial, serían los siguientes:

INGRESOS Y GASTOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

(Unidad: miles de millones de pesetas)

Según tendencia

	1977	1980	1982	1984	1986	1988	1990
1. Gastos	999,9	1.787,7	2.436,5	3.104,7	4.034,4	5 023,1	6.218,5
2. Ingresos... ..	963,6	1.618,0	2.056,4	2.477,3	2.816,8	3.269,8	3.817,7
3. Diferencia (1-2) ...	36,3	169,4	361,7	625,6	1.217,6	1.753,3	2.400,8

Fuente.—Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

Las empresas públicas igualmente ejercían una fuerte presión financiera sobre el presupuesto, de forma que las transferencias del Estado a las mismas representan en 1983 el 25 por 100 del déficit de Caja del Estado.

La evolución de las pérdidas de las empresas públicas (excluida Telefónica) fue la siguiente:

	RENFE y FEVE (1)	INI-INH y patrimonio (2)	TOTAL (3)=(1+2)
1977	32.606	15.565	48.171
1978	41.317	53 548	94.865
1979	53.434	71.645	124.479
1980	72.052	102.076	174.128
1981	84.551	130.957	215.508
1982	134.575	164.046	298.621
1983	166.165	202.561	368.726

Fuente.—Ministerio de Economía y Hacienda.

Destaca sobre todo RENFE, cuyos resultados representaron el 44 por 100 de las pérdidas totales en 1983, con 160.000 millones de pesetas. Por su parte, el INI había incorporado desde 1976 hasta 1981 once empresas privadas en pérdidas, que arrojaban en 1983 un déficit de 32.000 millones de pesetas, y se añade Seat, cuando el INI toma la parte de Fiat en 1981, el total de pérdidas debidas a empresas incorpora-

das al sector público en los últimos cinco años era de 67.544 millones de pesetas en 1983.

Se realizó igualmente un escenario tendencial de los resultados de las empresas públicas, que daba como resultado unas pérdidas de RENFE de 590.000 millones de pesetas en 1986 y de más de 200.000 millones de pesetas en el INI. Además, se puso en evidencia lo insostenible de una política industrial, energética y agraria en los términos diseñados por los Gobiernos anteriores de falta de ajuste, y con repercusiones graves en el conjunto de la economía y sus posibilidades de crecimiento, pero también con efectos específicos sobre el presupuesto.

Así, a la vista de la situación, localizados los déficits estructurales más relevantes y analizada su probable evolución futura, se diseñó un escenario presupuestario a medio plazo, normativo, que marcaba los límites cuantitativos de gasto a partir de un objetivo de reducción del déficit y, en consecuencia, unas políticas de reformas estructurales básicas de la Seguridad Social, de la empresa pública, de reconversión industrial, de producciones agrarias y de ahorro energético. Ciñéndonos a lo que aquí hemos destacado, el escenario presupuestario es el siguiente:

	1983	1984	1985	1986	1987	1988
Déficit de Caja (no financiero) % PIB ...	5,4	5,2	5,0	4,5	4,0	3,5
	1983	1984	1985	1986	1987	
Déficit tendencial de la Seguridad Social	484,1	742,4	978,9	1.217,6	1.471,9	
Escenario presupuestario	473,0	627,4	754,4	890,0	975,0	
	1983	1984	1985	1986	1987	
Déficit tendencial de RENFE ...	192,3	280,9	407,1	590,4	856,1	
Contrato programa	159,8	159,3	143,1	128,0	(1)	

(1) El contrato programa de RENFE acaba en 1986.

Fuente.—Ministerio de Economía y Hacienda. Programa económico a medio plazo, op. cit.

Los resultados obtenidos en la reducción del déficit en 1983 y 1984 son los previstos en el escenario presupuestario del Programa Económico a medio plazo (2). Por lo que se refiere al déficit de caja no financiero, 1984 se ha cerrado con un 5,2 por 100 del PIB. Los resultados de RENFE han mejorado en 18.000 millones de pesetas respecto a lo previsto en el contrato-programa para el bienio 1983-84. Los resultados provisionales del INI mejoran en 15.000 millones respecto a lo previsto en sus programas. La Seguridad Social, las industrias en crisis y la agricultura han iniciado su ajuste y su reforma estructural.

Todo ello, y el convencimiento de que la reducción del déficit público es ineludible para conseguir los objetivos de relanzamiento de la inversión y, por tanto, de crecimiento, hacen que siendo todavía un problema grave, se vean con claridad resultados efectivos y duraderos de disminución del déficit, tanto más importante cuanto que para reducirlo en medio punto anual y poder alcanzar un 4 por 100 del PIB en 1987, el déficit sin cargas financieras debe evolucionar de la siguiente forma:

	1983	1984	1985	1986	1987
Déficit del Presupuesto del Estado, excluidos intereses ...	3,3	2,9	2,1	1,5	0,4

Fuente.—Ministerio de Economía y Hacienda. «Programa económico a medio plazo», op. cit.

Es decir, el esfuerzo de reducción «real» ha de ser mucho mayor que el reflejado por la disminución de medio punto anual en el déficit de Caja, debido a que el nivel actual del *déficit* es tal que *se autoalimenta* por las cargas financieras resultantes de la deuda pública necesaria para financiarlo.

Como conclusión, podemos decir que en la consideración del Gobierno la reducción del déficit público, de *este* déficit público, *con su alto componente estructural*, y en cuanto es reflejo de ineficiencias y mala asignación de recursos, es inelu-

(2) Ministerio de Economía, op. cit.

dible para conseguir los objetivos de disminución de la inflación, aumento de la inversión y creación de empleo. En ello hemos trabajado y en ello seguiremos trabajando, a pesar de que en estos momentos no es el déficit público lo que más nos preocupa, ya que en este campo se han obtenido importantes logros.

CONTROLES EXTERNOS DE LA ACTIVIDAD
ECONOMICO-FINANCIERA DEL SECTOR
PUBLICO

(Especiales referencias a las
Corporaciones Locales)

CRISTOBAL ARAGON SANCHEZ

*Censor del Tribunal de Cuentas
(Departamento de CC. Locales)*

SUMARIO

I. CUESTIONES PREVIAS

1. *Actividad económico-financiera*
2. *Principios que han de presidir esta actividad según la Constitución*
3. *El control económico-financiero*
4. *Control y autonomía*
5. *Cuentas y estados financieros*

II. ALGUNAS PRECISIONES TERMINOLÓGICAS

1. *Fiscalización - Jurisdicción*
2. *Intervención (función interventora)*
3. *Auditoría*
4. *Control financiero*

III. CONTROLES EXTERNOS EN LA ACTUALIDAD

1. *El Tribunal de Cuentas*
2. *Los órganos de control externo de las CC. Autónomas*
3. *Controles externos administrativos*

IV. CONCLUSIONES

I. CUESTIONES PREVIAS

1. Actividad económico-financiera

A) Económica

Sabemos que es la actividad encaminada a la observación de bienes o prestación de servicios para satisfacer necesidades.

Esta actividad implica la realización de gastos, esto es, la aplicación de medios financieros en la obtención de estos bienes o en la prestación de los servicios.

Y sabemos también que la actividad para que pueda llamarse económica es necesario que se ejerza de acuerdo con el principio de economicidad, esto es, «minimizando costes y maximizando resultados».

B) Financiera

Por actividad (gestión) financiera entendemos la encaminada a la obtención de recursos, de medios, esencialmente monetarios con que poder atender a los gastos que origina la actividad económica.

2. Principios que han de presidir esta actividad según la Constitución

A) Legalidad (1)

«Los ciudadanos y poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico» (artículo 9.º, 1).

(1) Podría interpretarse asimismo que infringe la legalidad quien no cumple lo preceptuado en el artículo 31, 2 sobre la eficiencia y la economía.

«Las Administraciones Públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes» (artículo 133, 4).

B) Eficiencia

Hace referencia este principio, entiendo, al logro, a la consecución de objetivos, al cumplimiento de los programas con economicidad.

Dice el artículo 31, 2 de la Constitución: «El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación o ejecución responderán a los criterios de 'eficiencia y economía'».

Aprovechamos el apartado para analizar el contenido conceptual que en este trabajo daremos a los términos eficiencia, eficacia y efectividad. La eficiencia hará referencia a cómo se han utilizado los *recursos*, comparando éstos con los *resultados* obtenidos. En el concepto de eficiencia van implícitos los términos de *eficacia* (consecución de los objetivos propuestos) y el de *economía o economicidad*, esto es, mínimo coste, empleo de la menor cantidad de recursos y maximización de resultados.

También se utiliza en relación con la actividad económico-financiera el término *efectividad* que añade un nuevo matiz, y hace referencia al grado de cobertura que consigue el Ente público en la prestación de un servicio.

Quiero recordar aquí el contenido que al término *eficacia* da la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977 cuando en su artículo 17, 2 dice:

«El preceptivo control de eficacia se ejercerá mediante el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos Servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas».

Vemos, pues, cómo da también al mismo el contenido que atribuíamos al de *eficiencia*.

C) Economía

Está contenido este principio en el artículo 31, 2 ya citado y hace referencia, como se ha dicho, a maximizar resultados, minimizando costes en la gestión.

3. El control económico-financiero

A) Concepto

La palabra *control* hace referencia a comprobar y verificar si las actuaciones u omisiones de un sujeto están o no de acuerdo con las normas o criterios que han debido presidirlas. Y el económico-financiero está en relación con las actuaciones encaminadas a la producción de bienes y servicios y a su financiación.

B) Clases

1.º *Según sus fines*

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

2.º *Según el momento en que se verifica*

a. *Previo* (a priori)

Antes de llevarse a término la actuación a controlar.

b. *Simultáneo* (concomitante)

En el momento de la actuación.

c. *Consuntivo* (a posteriori)

Después de consumado el acto objeto de control.

3.º *Según la dependencia o no del órgano que controla respecto al sujeto controlado*

a. *Interno*

Cuando el órgano de control depende del sujeto cuyos actos controla, formando parte de su propia estructura (órganos de Intervención o de Inspección normalmente).

b. *Externo*

Cuando es ajeno y no existe dependencia del sujeto controlado (Tribunales de Cuentas esencialmente).

4. **Control y autonomía (2)**

Dice García de Enterría en el Prólogo del libro «El Control del Estado sobre las CC. Autónomas» de Tolívar Alas, publicado por el Instituto de Estudios de Administración Local, y que resulta ser en su primera parte todo un tratado sobre la Teoría del control que:

«... aunque el tema del control de las Autonomías parece presentarse como una cortapisa, como un freno a la operatividad de las mismas, no es, no obstante, su contradictor, sino uno de sus servidores más eficaces y leales. *No hay poder sin responsabilidad*, y ésta es la enseñanza mayor de la democracia y del Estado de Derecho...»

Asimismo, la sentencia del Tribunal Constitucional de 2 de febrero de 1981 (B. O. E. del 24) en el Recurso de inconstitucionalidad contra diversos preceptos de la Ley de Régimen Local de 1955, el Alto Tribunal, en los «Fundamentos Jurídicos», afirma que:

«... el principio de autonomía es compatible con la existencia de un control de legalidad sobre el ejercicio de las competencias, si bien entendemos que no se ajusta a tales principios la existencia de controles genéricos e indeterminados que sitúen a las Corporaciones Loca-

(2) Por la novedad del término «Autonomía» en nuestra Constitución referido a las Comunidades Autónomas y Entidades Locales y que algunos confunden con la ausencia de control, hemos considerado oportuno aclarar este concepto.

les en una posición de subordinación o dependencia cuasi jerárquica de la Administración del Estado u otras Entidades Territoriales» (punto 4).

«... dadas las diversas fuentes que nutren las haciendas locales, así como su complementariedad, es aquí explicable la existencia de controles de legalidad tanto en relación con la obtención y gestión de ingresos de carácter propio, como con la utilización de los procedentes de otras fuentes». (Entiendo que análoga consideración sería aplicable a las Comunidades Autónomas.) (Punto núm. 15.)

A la autonomía hace referencia concreta el artículo 137 de la Constitución:

«El Estado se organiza territorialmente en *municipios*, en *provincias* y en las *CC. Autónomas* que se constituyan. Todas estas entidades gozan de *autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.*»

Hacen referencia también a la *autonomía* de los Entes territoriales el 140 («autonomía de los municipios»), el 141, 2 («el gobierno y admón. autónoma de las provincias») y el 156 («Las CC. Autónomas gozarán de *autonomía financiera*»).

Muy significativas son las definiciones de *autonomía* en nuestro Diccionario de la Lengua:

«Estado y condición del pueblo que goza de entera independencia política.»

«Potestad que dentro del Estado pueden gozar municipios, provincias, regiones u otras entidades para regir intereses peculiares de su vida interior, mediante *normas y órganos de gobierno propios.*»

A esta última responden las actuales autonomías de las CC. Autónomas y EE. Locales, que en definitiva no suponen otra cosa que una distribución de competencias en el dictado de normas y gestión de intereses propios de cada Entidad. Por ello hay que pensar en la existencia de distintos «grados de autonomía», y asimismo puede hablarse de autonomía nor-

mativa y de gestión. Y ello porque podría plantearse la duda de si los Entes Locales tienen autonomía normativa, considerando si por normas, a estos efectos, puede entenderse la aprobación de Ordenanzas fiscales o de otra naturaleza que efectúan los órganos de gobierno y administración de estos Entes. Porque lo que sí tienen es un grado de autonomía de gestión (artículos 140 y 141 de la Constitución citados).

El artículo 156 de la Constitución hace mención expresa de la «*Autonomía financiera de las CC. Autónomas* para el desarrollo y ejecución de sus competencias» que habrá de ejercerse «con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles». En los mismos términos se pronuncia el artículo 1.º de la L. O. F. C. A.

Entendemos que esta «Autonomía financiera», o capacidad de autonormarse (en expresión de Sánchez Serrano) hace referencia más que a la facultad de dictar normas y gestionar la obtención de medios para atender a los gastos que ocasiona el cumplimiento de sus fines, se refiere a la suficiencia de medios a que se alude en el artículo 142 de la Constitución en relación con las Haciendas Locales cuando dice que éstas «*deberán disponer de los medios suficientes* para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participaciones en los del Estado y de las CC. Autónomas».

La Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local de 2 de abril de 1985 insiste en su artículo 105:

«1.º ... se dotará a las Haciendas Locales de *recursos suficientes* para el cumplimiento de los fines de las Entidades locales.»

La idea que de *autonomía financiera* parece se da, pues, en la Constitución es la de que se dotará a estos entes con medios suficientes para el cumplimiento de sus fines, bien sean propios o en forma de participaciones en los tributos del Estado y ello en congruencia con el artículo 158 de la Constitución en el cual el Estado se compromete a garantizar «un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español».

Resumiendo, de los tres tipos de autonomía, *normativa*, de *gestión* y *financiera* expuestos, entendemos que la efectiva en las Comunidades Autónomas es la normativa y la de gestión y en las Comunidades Locales es la segunda, la de *gestión*, pues la normativa no existe y la financiera está muy limitada al igual que lo está también en las Comunidades Autónomas. Veamos qué dice el artículo 106, 1 de la citada Ley:

«Las Entidades Locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas Locales y en las leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquélla.»

Y por supuesto que nada tiene que ver la autonomía con la ausencia de control.

5. Cuentas y cuentadantes

Dice el artículo 1, 1 de la Ley Orgánica del Tribunal que éste es el supremo órgano *fiscalizador de las cuentas*. Y el 15, 1 dice que el enjuiciamiento contable se ejerce respecto *de las cuentas que deban rendir* los obligados a ello. Veamos, pues, qué son las cuentas, así como las consecuencias de la rendición y aprobación o no de las mismas.

Las cuentas no son otra cosa que unos registros donde se anotan los bienes, derechos y obligaciones de un titular en un momento determinado, así como los incrementos y disminuciones que experimentan en un período de tiempo. En este sentido hablamos de *cuentas patrimoniales* porque las anotaciones están relacionadas con el patrimonio de la persona que utiliza estos registros. Lo normal es que estas alteraciones en los bienes, derechos y obligaciones del titular se produzcan como consecuencia de la gestión económico-financiera cuando de Entes públicos se trate.

Los Entes públicos necesitan conocer también, además de sus alteraciones patrimoniales, si las mismas se ajustaron o no a las previsiones (presupuesto) que hicieron para un determinado período de tiempo, un año natural normalmente. En-

tonces, en las cuentas se registran no sólo las alteraciones patrimoniales, sino también la cuantía de aquellas previsiones y, por ende, en cualquier momento puede conocer el titular las desviaciones que existen entre las previsiones que hizo de las alteraciones que en su masa patrimonial podrían producirse y las que realmente se han producido. Estas cuentas, que recogen también información de las previsiones, se denominan *cuentas presupuestarias*. Cuando en una contabilidad, o sea, cuando en el conjunto de cuentas que utiliza un titular se recoge información relacionada con las alteraciones patrimoniales y con las previsiones que hizo de las mismas, estamos ante una Contabilidad presupuestaria, que suelen llevar todos los Entes públicos obligados a hacer un Presupuesto, esto es, un cálculo de sus previsiones en relación con los incrementos y disminuciones que en un ejercicio económico se pueden producir en sus derechos y obligaciones. Digamos que en la contabilidad presupuestaria no se reflejan todos los actos de la gestión económico-financiera del Ente cuya es la Contabilidad. Sólo se registran en la misma los actos que producen alteraciones patrimoniales en derechos y obligaciones, que previamente hubieran sido estimadas, esto es, previstas en los Presupuestos de gastos e ingresos del ejercicio. Decimos esto porque pueden existir responsabilidades contables por actos que no tienen reflejo en dicha Contabilidad, siendo necesario hacer las anotaciones de las alteraciones que producen estos actos no presupuestarios en otros registros (cuentas). Piénsese, por ejemplo, en una permuta de bienes, en una hipoteca, en una retención de impuestos, o en la recepción de un bien para su custodia. Estos actos se vienen registrando en el Estado y en las Corporaciones Locales, en los registros denominados Inventarios, Cuentas de Patrimonio y Operaciones del Tesoro o Cuentas de Valores Independientes y Auxiliares. Por ello, hoy el Plan General de Contabilidad Pública pretende dar una visión integral de las variaciones patrimoniales (de los bienes, derechos y obligaciones) del Ente en el ejercicio económico y de la cuantía de los mismos al comienzo y al final al igual que la da la Contabilidad de cualquier empresa, refundiendo en una Contabilidad única la presupuestaria y la reflejada en estos otros registros.

Porque la exigencia de responsabilidades contables está íntimamente ligada a la «rendición de cuentas» y a la «apro-

bación de las cuentas» es por lo que insistimos en analizar el contenido de las cuentas y las consecuencias jurídicas que puede tener la «rendición» o la «aprobación» o no de las mismas. Sigamos, pues. Al Tribunal de Cuentas, esencialmente, le interesa conocer qué actos concretos de gestión ha realizado el gestor. Serán, pues, las cuentas (registros) donde se recojan los actos particularizados de gestión las que más interesen al Tribunal, ya que a través de las mismas puede localizar los documentos soportes de aquellas que examinará para ver si se ha ajustado el gestor en sus actuaciones a los principios de legalidad, eficiencia y economía a que hicimos referencia. Junto a estas *cuentas o registros pormenorizados* de los actos de gestión patrimoniales y presupuestarios existen otras *cuentas o registros* que integran según distintos criterios a aquellos actos individuales. Por ejemplo, cuentas o registros de los ingresos mensuales *de cada uno de los conceptos* del Presupuesto de Ingresos y de Gastos. Estas cuentas integradas se pueden formar utilizando distintos criterios: por ejemplo, de temporalidad (por totales mensuales), o de especialidad (por conceptos del Presupuesto de ingresos y gastos), o conjugando ambos. La información de estas cuentas pueden a su vez integrarse en otras cuya información será aún más general. Por ejemplo, totales anuales por capítulos presupuestarios de los actos de gestión que aparecen pormenorizados en las cuentas mensuales por conceptos, que a su vez integran las anotaciones diarias. En este sentido ascendente de recoger, de integrar información llegamos a los *estados financieros* que no son más que la información integral, y debidamente sistematizada, de los datos contenidos en *cuentas particulares* primero, y en sucesivas *cuentas generales* después, formadas siguiendo los criterios de selección y agregación que permitan ofrecer con mayor claridad la información que se quiere ofrecer a los destinatarios: Tribunal de Cuentas, gestores y personas interesadas en la gestión del Ente público, y ciudadanos en general, pues dichos *estados financieros* arrojan una información que las cuentas particularizadas no pueden ofrecer. Pensemos en una liquidación de Presupuesto, o en un Balance de situación económico-financiera, por poner algún ejemplo.

Analicemos ahora el contenido de los términos *rendición y aprobación*.

Por *rendición* de cuentas entendemos facilitar, poner a disposición de los Organos que han de examinar, comprobar, aprobar o controlar los actos de gestión, los registros, cuentas, donde aparece esta información a efectos de que aquéllos puedan cumplir su función de examen, comprobación, aprobación o control, según sus respectivas competencias. Veamos algunas consecuencias de la no rendición.

1.º Autoridades y funcionarios pueden ocasionar daños y perjuicios a la Hacienda del Sector público, y vendrían obligados a indemnizar [artículos 140 y 141, e) de la Ley General Presupuestaria] caso de producirse aquéllos con motivo de no rendir las cuentas a que vienen obligados o presentarlas con graves defectos. Pensemos que unos actos u omisiones de gestión recaudatoria, por ejemplo, la no declaración de perjuicio de valores, al no ser conocidos por los Organos o personas legitimadas para denunciar o exigir responsabilidades, impiden que el daño o perjuicio ocasionado a la Hacienda con motivo de dichos actos u omisiones no se pudiera exigir por haber prescrito las responsabilidades derivadas de los mismos. Otro ejemplo, «entregas a justificar» que lucen en las cuentas y que al desconocerse que no se han justificado no ha podido iniciarse el procedimiento para exigir el reintegro de las cantidades recibidas, prescribiendo el derecho a exigirlo.

Con independencia de esta responsabilidad contable, Autoridades y funcionarios pueden incurrir en responsabilidad penal por estos mismos hechos y en responsabilidad administrativa (disciplinaria) los funcionarios públicos.

2.º Dice la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas al tratar de las responsabilidades contables en su artículo 42:

«Uno. Serán responsables directos quienes hayan ejecutado, forzado o inducido a ejecutar o cooperado en la comisión de los hechos o participado con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución.

»Dos. Toda persona sujeta a obligación de rendir, justificar, intervenir o aprobar cuentas que dejare de hacerlo en el plazo marcado o lo hiciere con graves defectos o no solventara sus reparos, será compelido a

ello mediante requerimiento conminatorio del Tribunal de cuentas.

»Tres. Si el requerimiento no fuere atendido en el improrrogable plazo señalado al efecto, el Tribunal de Cuentas podrá aplicar las medidas siguientes:

a) La formación de oficio de la cuenta retrasada a costa del moroso, siempre que existieran los elementos suficientes para realizarlo sin su cooperación.

b) La imposición de multas coercitivas en la cuantía que legalmente se establezca.

c) La propuesta a quien corresponda para la suspensión, la destitución, el cese o la separación del servicio de la Autoridad, funcionario o persona responsable.

»Cuatro. El Tribunal de Cuentas, en su caso, pasará el tanto de culpa al Fiscal General del Estado por el delito de desobediencia.»

Vemos cómo en este artículo, en su párrafo uno, se hace responsables directamente a quienes participan en la ocultación o impiden la persecución de los hechos. Es el caso que puede motivar la no información (rendición de cuentas) a tiempo de los actos de gestión económico-financiera realizados.

Intimamente relacionado al tema de la rendición estará, pues, el de los cuentadantes o «personas obligadas a rendir cuentas». Siguiendo a la Ley General Presupuestaria en su artículo 128 serán cuentadantes de las cuentas que hayan de rendirse al Tribunal de Cuentas:

a) Los funcionarios que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de gastos, así como las demás operaciones de la Administración General del Estado.

b) Los Presidentes o Directores de los Organismos autónomos y Sociedades del Estado.

c) Los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado, sin perjuicio de que sean intervenidas las respectivas operaciones, y

d) Los perceptores de las subvenciones corrientes a que se refieren los artículos ochenta y ciento veintitrés, párrafo dos, de esta Ley.»

Habida cuenta del contenido de los artículos 20 y 123 de la Ley General Presupuestaria, cuentadante puede ser cualquier persona física o jurídica, pública o privada.

Dice el artículo 80:

«Cuando las órdenes de pago libradas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado correspondan a subvenciones en favor de Entidades públicas o privadas, Empresas o personas en general, sus perceptores vendrán obligados a justificar, en la forma que reglamentariamente se determine, y ante el Ministerio de Hacienda, la aplicación de los fondos recibidos.»

Y el 123 dice:

«Lo dispuesto en el párrafo anterior (obligación de rendir cuentas al Tribunal) es de aplicación al empleo de las subvenciones corrientes concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado y en favor de Entidades públicas o privadas, Empresas o personas en general.»

Queremos hacer constar que la Ley General Presupuestaria es supletoria en materia de Hacienda al Subsector Público local [artículo 5 b) de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local de 2 de abril de 1985].

Y pasemos al análisis de la *aprobación* de las cuentas. *Dar por bueno*, es la expresión que utiliza el diccionario de la Real Academia como contenido conceptual de *aprobación*. Ahora bien, hemos de profundizar en qué puede consistir este «dar por bueno». Variadas pueden ser las situaciones y las consecuencias jurídicas de la aprobación o no de las

cuentas. Por supuesto que cuando a éstas nos referimos o se refiere la legislación, puede entenderse que aluden:

1.º Al conjunto de actos de gestión económico-financiera que tienen reflejo en las mismas (registros particularizados, o integrados en sucesivos grados de integración).

2.º A la confección de estos registros particularizados o a los estados financieros que recogen debidamente clasificada la información de aquellos registros particularizados.

Y *dar buenos* estos actos de gestión o estos registros se entiende puede referirse:

1.º A que los Organos encargados de aprobar, de dar por buenos, manifiestan que «están conformes o no» con los actos de gestión en las cuentas reseñadas.

Pero esta manifestación puede a su vez consistir en que el Organo competente para *aprobar* considera:

a) Que los actos de gestión se ajustan o no a los principios que han de regirlos (hoy día, legalidad, eficiencia y economía).

b) Que están de acuerdo o no con los actos de gestión realizada (Criterio político). Verbigracia, si se ha seguido o no la política de vivienda o de obras públicas programada en los Presupuestos.

c) Que está de acuerdo de cómo se han formado y confeccionado las cuentas y especialmente los estados financieros que presentan integrada y sistematizada, según diversos criterios, la información recogida en aquéllos.

El contenido del acto aprobatorio será normalmente la emisión de un juicio pronunciándose sobre las tres cuestiones básicas anteriormente reseñadas. Y nos preguntamos: ¿libera de *responsabilidades contables* a los gestores, cuentadantes, funcionarios y personas relacionadas con los actos de gestión o con la confección de las cuentas y estados financieros el acto aprobatorio? Entendemos que no. Sólo desaparecen cuando el Tribunal de Cuentas (3) o el Tribunal Su-

(3) En el ejercicio de su función jurisdiccional.

premo, si a él llega el asunto, se pronuncian favorablemente sobre la no existencia de dichas responsabilidades contables o por prescripción de las mismas. Pues, incluso cuando el Tribunal, en el ejercicio de su función fiscalizadora, examina las Cuentas, actos de gestión (ya que todos no los suele hacer, porque hoy día el control es selectivo), contenidas en las mismas, o como se han confeccionado aquéllas o los estados financieros, el informe que emite no libera de responsabilidades, siempre puede algún interesado pedir al Tribunal se exijan las *responsabilidades contables* que pudieren haber a consecuencia de los actos de gestión económico-financiera, de la confección de las cuentas y estados financieros, o de la no rendición y presentación de los mismos, promoviendo el oportuno juicio de cuentas o el expediente de alcance y reintegro, si de alcance se tratara. En este caso, el Tribunal, de oficio, puede, asimismo, iniciarlo cuando tiene información de su existencia.

Las consecuencias jurídicas de lo manifestado no se dejan esperar. Nos referimos a dos casos concretos:

1.º Subsector estatal: Las Cortes aprueban la Cuenta General del Estado.

Cuando ello ocurre no se está liberando de responsabilidades a nadie. A la vista del artículo 10 de la Ley Orgánica del Tribunal y del 183 de su Reglamento, el Tribunal sólo examina, comprueba y emite una *declaración* en la que hace constar la conformidad o no de las cifras recogidas en la Cuenta General con las cuentas parciales que han servido para su confección.

Diferente es el contenido del Informe o Memoria anual que el Tribunal remite a las Cortes para información de éstas sobre *cómo* se desarrolló la gestión económico-financiera en el ejercicio a que el Informe o Memoria se refiera, cuyo *cómo* hará referencia a la *legalidad, eficiencia y eficacia* de la gestión.

2.º Subsector local: El Pleno de una Corporación aprueba las Cuentas de un ejercicio económico.

Cuando ello ocurre entendemos que tampoco el acto de aprobación libera de responsabilidades a nadie. De todas for-

mas, muchos matices podrían analizarse en el mismo, por ejemplo:

a) La aprobación supondría que el Organó Colegiado, Pleno, aprueba la gestión del período a que la Cuenta se refiera. Pero pensemos en los miembros de aquel que votan en contra. De acuerdo con el artículo 63, 1 b), de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local de 2 de abril 1985, podrían impugnar el acuerdo ante la jurisdicción contencioso-administrativa y, por supuesto, siempre, pedir al Tribunal la exigencia de responsabilidades contables con motivo de los actos de gestión que se pusieran de manifiesto con motivo de llevarse al Pleno las Cuentas para su aprobación, ejerciendo la acción pública del artículo 47, 3 de la Ley Orgánica del Tribunal, o por la no rendición o formación y presentación de las cuentas en forma debida.

b) El pronunciamiento de la aprobación a nivel colegiado, o de miembros al emitir su voto, puede concretarse a los tres puntos básicos reseñados al comentar anteriormente el contenido del acto aprobatorio o a alguno de ellos en concreto: la gestión en sí, el ajuste o no de los actos de gestión a los principios de legalidad, eficiencia y economía, o a cómo están confeccionadas las cuentas y estados financieros sometidos a la aprobación. Pero, repetimos, nunca libera de responsabilidades.

II. ALGUNAS PRECISIONES TERMINOLÓGICAS

De interés resulta siempre en cualquier trabajo de esta naturaleza saber el contenido con que se utilizan en el mismo los términos técnicos, a efectos de una mejor comprensión, sobre todo, si la doctrina no es unánime en cuanto a sus significados. Ya se han precisado también con anterioridad los de eficiencia, eficacia, efectividad y economía.

1. Fiscalización-Jurisdicción (Función fiscalizadora-Función jurisdiccional)

Entendemos, por una parte, que fiscalización es la función de control aplicada a la gestión económico-financiera

de los Entes públicos. Termina esta función con la *emisión de un juicio* sobre el grado de cumplimiento de los principios a que aquéllos están sometidos en el ejercicio de dicha gestión. El Diccionario de la Real Academia define así al verbo *fiscalizar*: «Criticar y traer a juicio las acciones y obras de otro» (fig.). Por otra parte el *fisco* hace referencia al erario, Tesoro público, de aquí la aplicación del término *fiscalización* a la actividad de los Entes públicos principalmente, y si se quiere, a las actuaciones de todos los sujetos (públicos y privados) en relación con el «manejo de caudales públicos», en el más amplio sentido de la expresión. La fiscalización abarca asimismo a la comprobación de si las «cuentas y estados financieros» (instrumentos de control) que han de presentar los cuentadantes y de los que hablaremos en un apartado de este trabajo, se ajustan o no a las normas o principios que regulan su confección y a si es o no correcta la documentación (otros instrumentos de control) donde deben quedar reflejados los actos de la gestión económico-financiera.

Deliberadamente quiero tratar en un mismo apartado el contenido conceptual de los términos *fiscalización* y *jurisdicción*. Dice el art. 117, 3 de la Constitución: «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, según las normas de competencia y procedimiento que en la misma se establezcan». La idea de juzgar implica, lleva consigo, la de emitir un juicio, aseverando o no, en el caso de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas, si los actos de gestión económico-financiera de los Entes públicos se han ajustado o no a los principios de legalidad, eficiencia y economía que han de presidirlos, exigiendo en su caso los daños y perjuicios ocasionados al erario público con motivo de no haberse ajustado su gestión a esos principios.

Hay, existen pues, analogías y diferencias entre ambas funciones fiscalizadora y jurisdiccional:

A) Analogías

Vemos que en ambas actuaciones el Tribunal *emite un juicio* poniendo de manifiesto las infracciones observadas en los actos de gestión económico-financiera que fiscaliza o juzga.

B) Diferencias

1.ª *Según los Organos del Tribunal con competencia para una u otra función*

— Al Pleno corresponde la función fiscalizadora [artículo 21 a)] de la Ley Orgánica de 12 de mayo de 1982. Este Organismo colegiado hace suyos o no los informes que sobre las actuaciones realizadas someten a su consideración los Consejeros de Cuentas de los distintos Departamentos de Fiscalización del Tribunal (son 7 en la actualidad).

— A los Consejeros de Cuentas como Organos unipersonales o a las Salas de Apelación, formadas por tres Consejeros de Cuentas, compete el ejercicio de la función jurisdiccional (artículos 25 y 24, 2 de la Ley Orgánica).

2.ª *Según la forma, el contenido y procedimiento en que se concreta la emisión del juicio*

— *Informe*, en la función fiscalizadora, cuyo aspecto formal y el procedimiento de elaboración no están recogidos en la Ley Orgánica. Sólo alude a la Ley de Procedimiento Administrativo como supletoria en el ejercicio de dicha función. Sí recoge su contenido el artículo 12, 2 y el artículo 13 que transcribiremos al tratar de las funciones del Tribunal. El destino de estos *Informes* son las Cortes Generales.

— *Sentencia o fallo*, en la función jurisdiccional. A falta de la Ley de Funcionamiento del Tribunal, es el Reglamento de 16 de julio de 1935 el que regula su contenido, refiriéndose a los alcances descubiertos con motivo del examen de cuentas, y fuera de las mismas, respectivamente, así como el procedimiento para su elaboración y a los aspectos formales de la sentencia o del fallo. Es supletoria la Ley de lo Contencioso-Administrativo.

2. Intervención (función interventora)

Dice el artículo 16, 2 de la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977, en vigor:

«La función interventora tiene por objeto controlar todos los actos de la Administración del Estado y de sus Organismos Autónomos que den lugar al reconocimiento de derechos y de obligaciones de contenido económico, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la recaudación, inversión o aplicación en general de los caudales públicos, con el fin de asegurar que la administración de la Hacienda Pública se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso.»

Asimismo, dice el artículo 93 de la citada Ley:

1. La función a que se refiere el artículo 16 de esta Ley se ejercerá en sus modalidades de intervención crítica o fiscalización, formal y material, con la extensión y los efectos que se determinan en esta Ley y en las demás disposiciones de aplicación.

2. El ejercicio de la expresada función comprenderá:

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

b) La intervención formal de la ordenación del pago.

c) La intervención material del pago.

d) La intervención de la aplicación o empleo de las cantidades destinadas a obras, suministros, adquisiciones y servicios, que comprenderá el examen documental.

3. Son inherentes a la función interventora las siguientes competencias:

a) Intervenir la liquidación de los Presupuestos a que se refiere el párrafo cuatro del artículo 87 de esta Ley.

b) Interponer los recursos y reclamaciones que autoricen las disposiciones vigentes.

c) Recabar de quien corresponda, cuando la naturaleza del acto, documento o expediente que deban ser intervenidos lo requiera, los asesoramientos jurídicos y los informes técnicos que considere necesarios, así como los antecedentes y documentos precisos para el ejercicio de esta función.»

Vemos cómo en este artículo 93, la Ley, en el párrafo 1, utiliza indistintamente los vocablos «intervención» y «fiscalización». Digamos con miras a establecer matices entre ambos términos que el Tribunal de Cuentas fiscaliza, nunca «interviene»; esta función de «intervenir» está reservada a los Interventores, Organos de control interno, y entendemos que su diferencia esencial con la función fiscalizadora que ejerce el Tribunal es que los «intervenidos» del Interventor son requisitos necesarios que han de llevar los actos de gestión económico-financiera para su validez. Otras veces implican una verdadera labor fiscalizadora en la que el Interventor hace comprobaciones y emite informes sobre si el gestor actúa de acuerdo con los principios de legalidad, eficiencia y economía. Esto es, la función interventora lleva consigo a veces funciones fiscalizadoras del tipo de las que realizan los Organos de control externo con la finalidad de informar al Ejecutivo de cómo desarrolla la gestión el Ente fiscalizado. Asimismo, otra característica diferenciadora con la gestión fiscalizadora de los Tribunales de Cuentas es que ésta siempre es a posteriori. En cambio la función interventora puede ser, además, previa y concomitante. Lo expuesto se mantiene en el R. D. 1.124/1978, de 12 de mayo, que desarrolla las normas relativas a la «intervención y control» contenidas en la Ley General Presupuestaria.

En las Corporaciones Locales, el artículo 454, 3 del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen local aprobado por Real Decreto legislativo de 18 de abril de 1986, dice:

«La función fiscalizadora comprende:

a) La fiscalización previa de todo acto, documento o reclamación que produzca derechos u obligaciones, ingresos o pagos, entradas o salidas de toda clase de va-

lores, artículos y efectos de las Cajas, almacenes y establecimientos de la Entidad local, así como la de todo acto administrativo que implique el reconocimiento de una obligación (4), y se ejercerá previo informe, en todo expediente o liquidación en que se trate del expresado reconocimiento.

b) El examen y censura de toda cuenta o justificante de los mandamientos de pago.

c) La intervención formal y material del pago.

d) La intervención de la inversión de cantidades destinadas a realizar servicios, obras, adquisiciones y su recepción.

e) El dictamen sobre procedencia de nuevos servicios o reforma de los existentes.

f) La fiscalización de todos los actos administrativos de gestión de ingresos, dando cuenta a la Corporación de las faltas, retrasos o deficiencias que se observen, proponiendo las medidas más oportunas para corregirlas y para propulsar el descubrimiento de la riqueza oculta.

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

h) La fiscalización e intervención de cualquier otro acto administrativo de gestión económica realizado por los Centros o Dependencias de la Entidad local.»

Vemos cómo también, al igual que la legislación del Estado, utiliza indistintamente las voces intervenir y fiscalizar.

Pero lo que sí ha de quedar claro es que el Tribunal *siempre fiscaliza, nunca interviene.*

(4) *Vid.* la Comunicación presentada por el autor de este trabajo a las IX Jornadas de Estudios del Cuerpo Superior de Letrados del Estado —mayo 1985— sobre «Presupuestos del Estado, Cortes Generales y Tribunal de Cuentas. Especial referencia a la Cuenta General del Estado y al Informe o Memoria anual del Tribunal».

3. Auditoría

Como «despacho del auditor» define esta voz el Diccionario de la Real Academia y a su vez define al «auditor» diciendo: «revisor de cuentas colegiado». El término colegiado conlleva una profesionalidad en la revisión de cuentas.

El Instituto de Censores Jurados de Cuentas, en sus «Normas de Auditoría», considera que una «Auditoría» tiene por finalidad:

- a) Comprobar los estados financieros según normas y procedimientos técnicos.
- b) Informar de la veracidad y credibilidad de su contenido.

Ello conlleva examinar el soporte documental de los actos de gestión patrimoniales y, por ende, podría asimismo implicar la emisión de un juicio sobre si se ajustan dichos actos a las normas legales que los regulan.

Vemos, pues, que el término, la voz «auditoría» sería muy similar a la de «fiscalización» aunque aplicada a la gestión económico-financiera de las personas privadas o públicas. Siempre es una comprobación a posteriori, por supuesto.

Veamos qué contenido dan a la misma las Normas de Auditoría de la Intervención General de la Administración del Estado, de septiembre de 1983. La norma 2, 2 clasifica así a las auditorías del Sector Público y con los siguientes objetivos:

A) Auditorías de regularidad

a) *Auditoría financiera*

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

b) *Auditoría de cumplimiento (legalidad)*

Determina si se ha cumplido la *legalidad* vigente en la gestión de los fondos públicos.

B) Auditorías operativas

a) *Auditoría de eficiencia y economía*

Evalúa si la gestión de los recursos públicos (humanos, activos, y fondos presupuestarios) se ha desarrollado de forma eficiente y económica.

b) *Auditoría de resultado de programas*

Evalúa el grado de eficacia en el logro de los objetivos.

La norma 2, 3 llama *Auditoría integral* a la que pretende alcanzar los cuatro objetivos expuestos.

Vemos, pues, cómo a la voz *Auditoría* se le ha dado un contenido tan amplio como a la de *fiscalización*, y las técnicas de auditoría del Sector privado se van traspasando al Sector público. Ya la Ley General Presupuestaria, en su artículo 100, y el Decreto de mayo de 1978, citado, en su artículo 3, sustituían la «intervención previa» de determinadas operaciones de los OO. Autónomos con actividades industriales, comerciales, financieras o análogas por «procedimientos de auditorías» (comprobación a posteriori y uso de técnicas de muestreo).

4. Control financiero

Diversos son los contenidos que a esta expresión se le da en la actualidad.

La Ley General Presupuestaria, en su artículo 17, y el Decreto de mayo 1978 que lo desarrolla, en su artículo 4, dicen que *el control de carácter financiero* se ejercerá para comprobar el funcionamiento en el aspecto *económico-financiero* de los Servicios, Comunidades Autónomas y Sociedades estatales. Si este control afecta al aspecto económico también, la adquisición de bienes y la prestación de servicios están en el ámbito de dicho control, además de la actividad financiera, conceptos ambos expuestos al principio de este trabajo.

— Las Normas de Auditorías del Sector público citadas anteriormente vemos que denominan *Auditoría financiera* la

que pretende determinar si la «información financiera» se presenta adecuadamente con los principios contables que le son aplicados al efecto. Entiendo que la expresión «información financiera» comprende la información de la actividad económica y la de la actividad financiera.

— La doctrina se inclina a veces por el contenido amplio de control de la actividad económica y de la actividad financiera (L. Calvo: «Criterios rectores de la fiscalización externa del gasto público», Jornadas de la Dirección General de lo Contencioso de 1981), y otras por relacionar el control financiero sólo con la actividad financiera (A. Martínez Lafuente: «El Tribunal de Cuentas y los ingresos públicos», id., id.), por citar dos casos.

Para evitar confusiones terminológicas, entiendo debería darse contenidos distintos a las expresiones «control de la actividad económica», «control de la actividad financiera» y «control de la actividad económico-financiera», que refunde los dos primeros y de acuerdo con el contenido que se da en este trabajo a las expresiones actividad o gestión económica y actividad o gestión financiera.

III. LOS CONTROLES EXTERNOS EN LA ACTUALIDAD

1. El Tribunal de Cuentas

Su Ley Orgánica es de 12 de mayo de 1982 y se resumen su naturaleza y sus funciones en los artículos 1 y 2 que dicen:

«Artículo 1.º—Uno. El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del Sector público, sin perjuicio de su propia jurisdicción, de acuerdo con la Constitución y la presente Ley Orgánica.

Dos. Es único en su orden y extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional, sin perjuicio de los Organos fiscalizadores de cuentas que para las Comunidades Autónomas puedan prever sus Estatutos. Depende directamente de las Cortes Generales.»

Artículo 2.º—Son funciones propias del Tribunal de Cuentas:

a) La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del Sector público.

b) El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.»

A) Composición y organización

Son Organos del Tribunal de Cuentas:

a) *El Presidente*

b) *El Pleno* (lo forman doce Consejeros de Cuentas, uno de los cuales será el Presidente, y el Fiscal).

c) *La Comisión de Gobierno* (constituida por el Presidente y los dos Consejeros de Cuentas que presiden las Secciones de Fiscalización y Enjuiciamiento respectivamente).

d) *La Sección de Fiscalización* (organizada en departamentos sectoriales y territoriales, al frente de cada uno está un Consejero de Cuentas).

e) *La Sección de Enjuiciamiento* (se organiza en Salas integradas por un Presidente y dos Consejeros de Cuentas, y asistidas por uno o más Secretarios).

f) *Los Consejeros de Cuentas* [los adscritos a la Sección de Fiscalización están al frente de un Departamento sectorial (verbigracia CC. Locales, Empresas públicas, Entidades financieras, etc.)], y a los de la Sección de Enjuiciamiento compete:

— Los juicios de cuentas.

— Los procedimientos de reintegro por alcance.

— Los expedientes de cancelación de fianza.

g) *La Fiscalía* (la integran el Fiscal y los Abogados Fiscales).

h) *La Secretaría General* (para el adecuado ejercicio de las competencias gubernativas del Presidente, del Pleno y de la Comisión de Gobierno en todo lo relativo al régimen interior del Tribunal).

B) *Qué controles ejerce*

— Según los fines del control: los de *legalidad, eficiencia y economía* (artículo 9 de su Ley Orgánica).

— Según el momento en que lo ejerce: su control es «a posteriori».

— Como independiente que es de los sujetos que controla: el control es *externo*.

C) *La función fiscalizadora del Tribunal*

Dice el artículo 9.º de su Ley Orgánica:

«Uno. La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del Sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía.

Dos. El Tribunal de Cuentas ejercerá su función en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos.»

Entendemos que la Ley matiza en el párrafo 2 lo que hemos dicho anteriormente de actividad económica (genera gastos), de la actividad financiera (genera ingresos) y ambas son fiscalizables por el Tribunal.

1.º *Ambito de la función fiscalizadora*

Está recogido en el artículo 4.º:

«Uno. Integran el Sector público:

a) La Administración del Estado.

b) Las Comunidades Autónomas.

- c) Las Corporaciones Locales.
- d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social.
- e) Los Organismos autónomos.
- f) Las Sociedades estatales y demás Empresas públicas.

Dos. Al Tribunal de Cuentas corresponde la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del Sector público percibidas por personas físicas o jurídicas.»

Entendemos que este ámbito hay que completarlo con los *cuentadantes* a que se refiere el art. 128 c) de la Ley General Presupuestaria:

«Los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado, sin perjuicio de que sean intervenidas las respectivas operaciones.»

Vemos, pues, que pueden ser fiscalizadas tanto las personas públicas como las privadas, sean físicas o jurídicas, y qué criterios subjetivos y objetivos sirven para delimitar el ámbito de actuación del Tribunal:

— Que sean actos de gestión económico-financiera (objetivos) del Sector público (subjetivo).

— Administración, recaudación, custodia de fondos o valores del Estado (objetivo).

2.º *Contenido de la función fiscalizadora*

En el ejercicio de la función fiscalizadora, el Tribunal de Cuentas realizará las siguientes actuaciones:

— Comprobar si los actos de gestión de las personas que tienen a su cargo la actividad económico-financiera del Sector público se ajustan a los principios de legalidad, eficiencia y economía (artículos 1.º y 9.º de la Ley Orgánica).

— Comprobar, asimismo, que las cuentas y estados financieros donde se reflejan, particularizados o debidamente agregados con distintos criterios como hemos visto anteriormente, los actos de gestión, se han confeccionado debidamente (artículo 1.º de la Ley Orgánica: «El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las *cuentas y de la gestión económica*...).

— Comprobar que las personas físicas o jurídicas privadas que han recibido subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del Sector público, han cumplido las obligaciones derivadas de las mismas (artículo 4.º, 2).

— Comprobar, asimismo, que los particulares que administran, custodian, recaudan fondos o valores del Estado cumplen las normas a que vienen obligados con motivo de estos actos de administración, custodia o recaudación [artículo 128 c) de la Ley General Presupuestaria].

— Fiscalizará, en particular, de acuerdo con el artículo 11 de la Ley Orgánica:

«a) Los contratos celebrados por la Administración del Estado y las demás Entidades del Sector público, en los casos en que así esté establecido o que considere conveniente el Tribunal.

b) La situación y las variaciones del patrimonio del Estado y demás Entidades del Sector público.

c) Los créditos extraordinarios y suplementarios, así como las incorporaciones, ampliaciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales.»

— Y, por último, dentro del ejercicio de su función fiscalizadora y de acuerdo con el contenido del artículo 10 de su Ley Orgánica:

«El Tribunal de Cuentas, por delegación de las Cortes Generales, procederá al examen y comprobación de la Cuenta General del Estado dentro del plazo de seis

meses, a partir de la fecha en que se haya rendido. El Pleno, oído el Fiscal, dictará la declaración definitiva que le merezca para elevarla a las Cámaras con la oportuna propuesta, dando traslado al Gobierno.»

Queremos hacer constar que el Tribunal, en virtud del mandato de este artículo 10, se limita a elevar a las Cortes una *declaración* en la que hace constar si la Cuenta General del Estado en su formación se ajusta o no a las parciales que le han servido de base para confeccionarla. Y que la aprobación por las Cortes de la Cuenta General del Estado que se fundamenta en dicha *declaración* no libera a nadie de las responsabilidades contables en que se hubiera podido incurrir con motivo de los actos de gestión que tienen reflejo contable en las distintas cuentas parciales que sirvieron para confeccionar aquélla. Y entre otros motivos, esencialmente, porque las Cortes carecen de jurisdicción (5).

— Terminamos este apartado sobre el contenido de la función fiscalizadora del Tribunal aludiendo al nuevo cometido que le asigna al mismo el artículo 113 de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local de 2 de abril de 1985, según el cual deberá «emitir informe (en los recursos contenciosos administrativos) cuando la impugnación afecte o se refiera a la nivelación presupuestaria».

3.º *Documentos en que se refleja el ejercicio de la función fiscalizadora.*

— *Declaración* sobre la Cuenta General del Estado (artículo 10 de la Ley Orgánica), cuyo contenido se ha comentado ya.

— *El Informe o Memoria anual* del artículo 136, 2 de la Constitución, desarrollado por el artículo 13 de la Ley Orgánica con el siguiente contenido:

«Uno. El Informe o Memoria anual que el Tribunal debe remitir a las Cortes Generales en virtud del artículo ciento treinta y seis, dos, de la Constitución,

(5) Este apartado puede verlo el lector, tratado con mayor amplitud, en el trabajo del autor «Las responsabilidades contables».

comprenderá el análisis de la Cuenta General del Estado y de las demás del Sector público. Se extenderá, además, a la fiscalización de la gestión económica del Estado y del Sector público y, entre otros, a los extremos siguientes:

a) La observancia de la Constitución, de las Leyes reguladoras de los Ingresos y Gastos del Sector público y, en general, de las normas que afecten a la actividad económico-financiera del mismo.

b) El cumplimiento de las previsiones y la ejecución de los Presupuestos del Estado, de las Comunidades Autónomas, de las Corporaciones Locales y de las demás Entidades sujetas a régimen presupuestario público.

c) La racionalidad en la ejecución del gasto público basada en criterios de eficiencia y economía.

d) La ejecución de los programas de actuación, inversiones y financiación de las Sociedades estatales y de los demás planes o previsiones que rijan la actividad de las Empresas públicas, así como el empleo o aplicación de las subvenciones con cargo a fondos públicos.

Dos. Idéntico informe será remitido anualmente a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas para el control económico y presupuestario de su actividad financiera.

Tres. El informe contendrá una Memoria de las actuaciones jurisdiccionales del Tribunal durante el ejercicio económico correspondiente.»

Además, se hará constar en el Informe o Memoria anual «cuantas infracciones, abusos, o prácticas irregulares haya observado, con indicación de la responsabilidad en que a su juicio (del Tribunal), se hubiere incurrido y de las medidas para exigirla» (artículo 12, 2).

— *Los Informes o Memorias anuales* con idéntico contenido que el anterior, pero, como es lógico, referido a las

Cuentas Generales de las respectivas Comunidades Autónomas y a las del Sector público de dichas Comunidades (artículo 13, 2, transcrito anteriormente).

— *Informes o Memorias extraordinarias, Mociones o Notas*, en relación con fiscalizaciones concretas del Tribunal. Este siempre hará constar el contenido del artículo 12, 2 transcrito al hablar del Informe o Memoria anual.

4.º *Procedimiento*

Al no existir Ley de Funcionamiento, el procedimiento fiscalizador sigue sin estar regulado, pues el Pleno, a quien corresponde la función fiscalizadora, tampoco lo ha regulado. La Ley Orgánica en su Disposición final 2.ª declara supletoria en esta materia la Ley de Procedimiento Administrativo, como hemos dicho.

Reseñamos a continuación un guión de las actuaciones esenciales en cualquier procedimiento fiscalizador común:

1.º Se inicia de oficio (a veces con motivo de información que se recibe en el Tribunal), a petición de las Cortes, o de las Comunidades Autónomas (artículo 37 de la Ley Orgánica).

2.º Las comprobaciones se hacen «in situ», o en el Tribunal con la documentación que se recibe, o de ambas formas.

3.º Emisión de un *informe provisional* por el Departamento que lleva a cabo la fiscalización.

4.º Traslado del mismo al Ente o persona cuya gestión se fiscaliza.

5.º Alegaciones y aclaraciones del mismo.

6.º *Proyecto de informe*, a la vista del *informe provisional* y de estas alegaciones o aclaraciones.

7.º Traslado de las actuaciones y del Proyecto de Informe al Fiscal.

8.º Traslado de las actuaciones y del Proyecto de Informe al Letrado Jefe de los Servicios Jurídicos del Estado.

9.º Nuevo Proyecto de Informe, si el Consejero del Departamento considera oportuno modificar el primitivo.

10.º Estudio por los Consejeros de la Sección de Fiscalización y por ésta colegiadamente del Proyecto de Informe que puede ser modificado nuevamente.

11.º Estudio por el Pleno del Proyecto de Informe que, en su caso, lo aprueba y hace suyo, transformándose en Informe.

12.º Remisión del Informe a las Cortes.

13.º Publicación del Informe en el «B. O. del Estado».

No queremos terminar este apartado sobre la Función Fiscalizadora del Tribunal, que la Ley Orgánica trata en el Capítulo II del Título I, sin aludir al artículo 14, último de este Capítulo II, que dice:

«Uno. El Tribunal de Cuentas propondrá las medidas a adoptar, en su caso, para la mejora de la gestión económico-financiera del Sector público.

Dos. Cuando las medidas propuestas por el Tribunal de Cuentas se refieran a la gestión económico-financiera de las Comunidades Autónomas o Entidades del Sector público de ellas dependientes, la Asamblea Legislativa correspondiente, en el ámbito de su competencia, entenderá de la propuesta y dictará, en su caso, las disposiciones necesarias para su aplicación.»

Entendemos que son funciones asesoras y no fiscalizadoras las que se atribuyen al Tribunal en el mismo.

Y terminamos el apartado diciendo que tanto la función fiscalizadora como la asesora reseñada van encaminadas a informar a las Cortes Generales y a las Asambleas de las Comunidades Autónomas, aunque no cabe duda que los Informes, Memorias, Mociones y Notas pueden ser a su vez la primera

fase, el fundamento, de la segunda función del Tribunal, la jurisdiccional en que se exijan las responsabilidades contables y de la que trataremos a continuación.

D) La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas

El Tribunal tiene su propia jurisdicción como dice el artículo 136 de la Constitución y el artículo 1.º de su Ley Orgánica ya citado. Las responsabilidades, de las que conoce el Tribunal con motivo de su facultad jurisdiccional, son las derivadas de la responsabilidad civil en que incurrirán quienes con infracción de la Ley ocasionaran daño o perjuicio a la Hacienda del Sector público con motivo de la gestión económico-financiera del mismo. Es la denominada *responsabilidad contable*, cuya delimitación queremos analizar. La jurisdicción la ejercen los Consejeros de Cuentas, como Organos unipersonales, o las Salas de Apelación, formadas por un Presidente y dos Consejeros de Cuentas (el Presidente es también un Consejero), que conocen de las resoluciones en primera instancia dictadas por aquéllos.

La *responsabilidad contable*, como sabemos, es «una responsabilidad civil derivada de actos u omisiones relacionados con la recaudación, intervención, administración, custodia, manejo o utilización de bienes, caudales o efectos públicos, cuyos actos u omisiones ocasionan *menoscabo* de los mismos». Entendiendo por menoscabar, como dice el diccionario, «disminuir las cosas, quitándole una parte». Contenido que se deduce de los artículos 38, 1 y 15, 1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, que transcribimos:

«Artículo 38, 1. El que por acción u omisión contraria a la Ley originare el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados.»

«Artículo 15, 1. El enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos.»

Pasemos ahora a enumerar

1.º *Los actos que motivan indemnización a la Hacienda Pública por daños y perjuicios* (responsabilidades contables).

A ellos aluden los dos artículos siguientes de la Ley General Presupuestaria:

«Artículo 140. Las Autoridades y funcionarios de cualquier orden que por dolo, culpa o negligencia graves adopten resoluciones o realicen actos con infracción de las disposiciones de esta Ley estarán obligados a indemnizar a la Hacienda Pública los daños y perjuicios que sean consecuencia de aquéllos, con independencia de la responsabilidad penal o disciplinaria que les pueda corresponder.»

«Artículo 141.—Uno. Constituyen infracciones, según determina el artículo inmediato anterior:

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

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

c) Comprometer gastos y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en la presente Ley o en la de Presupuestos que sea aplicable.

d) Dar lugar a pagos indebidos al liquidar las obligaciones o al expedir documentos en virtud de funciones encomendadas.

e) No rendir las cuentas reglamentariamente exigidas o presentarlas con graves defectos.

f) No justificar la inversión de los fondos a que se refieren los artículos setenta y nueve y ochenta de esta Ley.

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

Dos. Las infracciones tipificadas en el párrafo anterior darán lugar, en su caso, a la obligación de indemnizar establecida en el artículo ciento cuarenta de esta Ley.»

Todos estos actos generan responsabilidad contable porque reúnen los elementos calificadores de dicha responsabilidad que enumeramos a continuación:

2.º *Elementos determinantes de la responsabilidad contable. Primer elemento (subjetivo): Personas obligadas a rendir cuentas.*

La responsabilidad contable surge con motivo de la obligación que tienen de *rendir cuentas* «quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos».

Veamos quiénes son cuentadantes según el artículo 128 de la Ley General Presupuestaria:

«Serán cuentadantes en las que hayan de rendirse al Tribunal de Cuentas del Reino:

a) Los funcionarios que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de gastos, así como las demás operaciones de la Administración General del Estado.

b) Los presidentes o directores de los Organismos Autónomos y Sociedades del Estado.

c) Los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado sin perjuicio de que sean intervenidas las respectivas operaciones.

d) Los perceptores de las subvenciones corrientes a que se refieren a los artículos 80 y 123, párrafo dos, de esta Ley.»

Dice asimismo el artículo 80:

«Cuando las órdenes de pago libradas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado correspondan a

subvenciones en favor de Entidades públicas o privadas, Empresas o personas en general, sus perceptores vendrán obligados a justificar en la forma que reglamentariamente se determine, y ante el Ministerio de Hacienda, la aplicación de los fondos recibidos.»

Y el artículo 123, también citado, dice:

«Uno. La sujeción al régimen de la contabilidad pública lleva consigo la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas del Reino por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado.

Dos. Lo dispuesto en el párrafo anterior es de aplicación al empleo de las subvenciones corrientes concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado y en favor de Entidades públicas o privadas, Empresas o personas en general.»

Segundo elemento (objetivo): El manejo de caudales o efectos públicos

Dice el artículo 2 b) de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas:

«Son funciones propias del Tribunal de Cuentas:...

b) El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.»

En comentario de Marcial Moreno, Censor Letrado y Consejero del Tribunal de Cuentas, en su comunicación citada anteriormente, «Se utiliza el verbo manejar en un sentido muy amplio que comprende la recaudación, administración o custodia aunque sólo fuese por comisión temporal o especial, de fondos, efectos, pertenencias o derechos del Estado o de cualquier clase de Organismos, Corporaciones y Entidades obligadas a rendir cuentas; abarca también el pago con cargo a los fondos de la Administración Central, Institucional, y en diversos momentos históricos de la Local; y

finalmente, incluye las funciones de ordenación e intervención».

Tercer elemento (objetivo): infracción de las Leyes que regulan la administración y contabilidad de la Hacienda Pública.

De acuerdo con el artículo 38 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, «el que por acción u omisión contraria a la Ley origina el menoscabo de los caudales o efectos públicos, quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados».

Este artículo 38 de la Ley Orgánica, juntamente con el artículo 2-b) de esta Ley y con el 128 de la Ley General Presupuestaria, ya citados, entendemos que son los básicos que marcan y predeterminan cuál puede ser el ámbito de las responsabilidades contables, dentro del campo más amplio de las responsabilidades civiles a que aquéllas pertenecen.

De acuerdo con este tercer elemento, infracción de Ley, que la cualifica, entendemos que las Leyes infringidas han de ser aquellas relacionadas con la administración y la contabilidad de la Hacienda Pública y más concretamente con actos que infrinjan esta administración y contabilidad y vulneren lo dispuesto en las mismas, que serían a nuestro juicio:

— La Ley General Presupuestaria (según el artículo 1 de la misma).

— Las Leyes especiales en la materia (se refiere a las relacionadas en la administración y contabilidad de la Hacienda Pública (Legislación tributaria, por ejemplo) (id., id.).

— Ley de Presupuestos en cada ejercicio y durante su vigencia (id., id.).

— La Constitución —artículo 31.2—. «El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los principios de *eficiencia y economía.*»

Es preceptivo, pues, para el gestor público sujetarse a estos dos principios en sus actuaciones, y no hacerlo entendemos es infracción de la más alta norma legal, la Constitución.

Cuarto elemento (objetivo): menoscabo de los caudales públicos.

Menoscabar, dice el Diccionario de la Real Academia, es «disminuir las cosas, quitándolas una parte».

Entendemos que los caudales públicos pueden ser disminuidos por desaparición, verbigracia robo, apropiación, pérdidas, etc., o a consecuencia de una gestión deficiente, como quien paga más de lo que en el mercado vale un bien o servicio, quien no administra con el cuidado de un buen padre de familia, en una palabra, el gestor que no aplica en su gestión los principios de eficiencia y economía a que viene obligado según la Constitución.

Ya sabemos las dificultades que encierra enjuiciar el menoscabo de caudales públicos por *infracciones de eficiencia y economía* en los actos de gestión, pero es el nuevo reto que tiene el Tribunal planteado.

Es necesario comparar, medir los incrementos o disminución de bienes y derechos de la Hacienda Pública con motivo de los actos de gestión o de las actuaciones que el Juzgador considere no sujetas a los principios de eficiencia y economía, con los incrementos o disminuciones de esos bienes o derechos de la Hacienda, si los actos de gestión o las actuaciones del gestor se hubiesen ajustado a lo que el Juzgador entienda por *administración eficiente y económica*.

Toda una *serie de indicadores*, amplia y completa, pueden ayudar al Juzgador (Tribunal) en esta ardua tarea. Sin ellos poco podrá hacerse en esta nueva etapa de juicios por infracciones de esta naturaleza. Para hacernos una idea de las dificultades, incluso disponiendo de toda una gama completa de indicadores de gestión, que si bien en el campo privado los resultados de las actuaciones son fácilmente comparables, pues se mide sólo con criterios económicos, pero pensemos que el gestor público se rige también con criterios de bene-

ficios sociales, de externalidades que pueden producir sus actuaciones y se complica enormemente la posibilidad de medir en muchas operaciones el daño y perjuicio que a la Hacienda Pública se haya podido ocasionar por infracción de los principios de eficiencia y economía. De todas formas, ahí está nuestra suprema norma, la Constitución, exigiendo que se apliquen. Y debe hacerse.

3.º Procedimientos para exigir las responsabilidades contables.

a) Con motivo de los actos enumerados en el artículo 140 de la Ley General Presupuestaria.

— Cuando se incurre en alcance o malversación, supuesto del apartado a) del artículo 141, párrafo 1, transcrito, la responsabilidad se exige en expediente instruido por un Delegado del Tribunal de Cuentas, dictando el fallo o sentencia un Consejero de la Sección de Enjuiciamiento de dicho Tribunal (artículo 143 de la Ley General Presupuestaria y artículo 25 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas). La legislación básica aplicable es esta Ley de 12 de mayo de 1982 y el Reglamento del Tribunal de 16 de julio de 1935.

— En los supuestos de los apartados b) al g) del citado artículo 141, párrafo 1, la responsabilidad será exigida en expediente administrativo instruido al interesado (art. 144.1). También el Tribunal en estos supuestos puede evocar para sí el conocimiento de las responsabilidades contables que se derivan de dichos actos de acuerdo con el contenido del artículo 41 de su Ley Orgánica, que dice:

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

Dos. Las resoluciones que se dicten por la Administración en que se declaren responsabilidades contables serán recurribles ante el Tribunal de Cuentas y resueltas por la Sala correspondiente.»

El acuerdo de incoación (sigue siendo el párrafo dos del artículo 144 de la Ley General Presupuestaria), el nombramiento de Juez Instructor y la resolución del expediente corresponderán al Gobierno cuando se trate de personas que de conformidad con el ordenamiento vigente tengan la condición de Autoridad, y al Ministro de Hacienda en los demás casos.

Los perjuicios declarados en los expedientes tendrán la consideración de derechos de la Hacienda y se procederá a su cobro, en su caso, por la vía de apremio, dice el artículo 145.

Nos planteamos si sería aplicable al Subsector Público local esta normativa a la vista de la siguiente:

— El artículo 5-E de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local que declara la Ley General Presupuestaria en materia de Haciendas Locales, como norma subsidiaria.

— El artículo 78 de esta Ley 7/1985 dice que la responsabilidad civil por los actos y omisiones que realicen en el ejercicio de su cargo los miembros de las Corporaciones Locales se exigirá ante los Tribunales de Justicia competentes y se tramitará por el procedimiento ordinario aplicable.

— El artículo 181 del Texto Refundido de las disposiciones sobre Régimen Local de 16 de abril de 1986 alude expresamente a los artículos 140.6 de la Ley General Presupuestaria que los declara aplicables «en los procedimientos para el reintegro de las Haciendas Locales en los casos de alcances, desfalcos y malversaciones de fondos y efectos o *faltas en los mismos cualesquiera que sea su denominación*, correspondiendo al Presidente de la Corporación la instrucción de las diligencias previas, adopción de medidas de aseguramiento y la comunicación al Tribunal de Cuentas».

Entiendo que el legislador únicamente tiene intención de que se aplique el 141-a), «Haber incurrido en alcance o malversación en la administración de los fondos públicos», el 143, que atribuye siempre al Tribunal exigir las responsabilidades contables en estos cargos, y el 146, referente a la instrucción de las diligencias previas, aseguramiento de los derechos y

comunicación al Tribunal del presunto alcance, malversación o falta de fondos o efectos, aunque cite los artículos 140 al 146.

Asimismo entendemos que cuando la responsabilidad civil de los miembros de las Corporaciones Locales a que alude el artículo 78 sea de naturaleza contable, será el Tribunal de Cuentas quien debe exigirla.

b') *Con motivo de los actos cuyo tercer elemento cualificador fuera la infracción del artículo 31.2 de la Constitución, los principios de eficiencia y economía.*

Entendemos que sólo el Tribunal conocería de las responsabilidades contables de este tipo de actos y de acuerdo con la normativa del Reglamento de 16 de julio de 1935, Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y con carácter supletorio la Ley de lo Contencioso-Administrativo, hasta tanto se publique la tan esperada Ley de Funcionamiento del Tribunal.

4.º *Personas que pueden incurrir en responsabilidades contables.*

Pueden incurrir en ellas las personas físicas y jurídicas, públicas y privadas. Veamos en qué normas de la Ley General Presupuestaria se hace referencia a las mismas (6).

«Art. 128. Serán cuentadantes en las que hayan de rendirse al Tribunal de Cuentas del Reino:

a) *Los funcionarios que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de los gastos, así como las demás operaciones de la Administración General del Estado.*

b) *Los Presidentes o Directores de los Organismos autónomos y Sociedades del Estado.*

c) *Los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado, sin perjuicio de que sean intervenidas las respectivas operaciones, y*

(6) Este apartado puede verlo el lector, tratado con mayor amplitud, en el trabajo del autor «Las responsabilidades contables».

d) *Los perceptores de las subvenciones corrientes a que se refieren los artículos ochenta y ciento veintitrés, párrafo dos, de esta Ley.»*

«Art. 80. Cuando las órdenes de pago libradas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado correspondan a subvenciones en favor de *Entidades públicas oprivadas, Empresas o personas en general*, sus perceptores vendrán obligados a justificar en la forma que reglamentariamente se determine, y ante el Ministerio de Hacienda, la aplicación de los fondos recibidos.»

«Art. 123. Uno. La sujeción al régimen de la contabilidad pública lleva consigo la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones, cualquiera que su naturaleza, al Tribunal de Cuentas del Reino por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado.

Dos. Lo dispuesto en el párrafo anterior es de aplicación al empleo de las subvenciones corrientes concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado y en favor de *Entidades públicas o privadas, Empresas o personas en general.»*

2. Los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas

A) Creados en la actualidad

El artículo 153 de la Constitución en su apartado d) dice:

«El control de la actividad de los Organos de las Comunidades Autónomas se ejercerá:

.....

d) Por el Tribunal de Cuentas, el económico y presupuestario.»

No se alude en la misma a otros Organos de control externo de la actividad económico-financiera de las Comunidades Autónomas. No obstante los Estatutos de Cataluña, Gali-

cia, Valencia y la Ley de Amejoramiento del Fuero de Navarra crean Organos de control externo para aquella actividad. Asimismo, la Ley 27/83 del Parlamento Vasco de «Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Organos Forales de sus Territorios Históricos» anuncia en su artículo 30, 9 la creación de un Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, aún no creado en la fecha en que se redacta definitivamente esta comunicación (junio 1986). Y la Ley de Finanzas del Parlamento Balear de febrero de 1986 en su artículo 96 alude, asimismo, a su «Sindicatura de Cuentas» aunque aún no esté creada.

La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 12 de mayo de 1982 en su artículo primero, párrafo dos, dice:

«Es único en su orden y extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional. Sin perjuicio de los *Organos fiscalizadores de cuentas* que para las Comunidades Autónomas puedan prever sus Estatutos. Depende directamente de las Cortes Generales.»

Y en su artículo veintiséis, párrafo tres, dice:

«En las Comunidades Autónomas cuyos Estatutos hayan establecido Organos propios de fiscalización, el Tribunal podrá delegar en éstos la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.»

De hecho están funcionando en la actualidad, con las salvedades que al tratar de cada uno diremos, la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, la Sindicatura de Cuentas de Valencia, y la Cámara de Comptos de Navarra.

B) Estructura y competencias de los mismos

1.º *La Sindicatura de Cuentas de Cataluña*

Fue creada por Ley 6/84, de 5 de marzo, del Parlamento de Cataluña. En su artículo 1.º se dice que la Sindicatura «es el Organismo de fiscalización de la gestión económica, finan-

ciera y contable del Sector público de Cataluña», e incluye asimismo la cláusula «sin perjuicio de las competencias que la Constitución confieren al Tribunal de Cuentas».

Aunque creado como «Órgano de fiscalización» se estructura en su composición, como veremos, una Sección de Enjuiciamiento a la que corresponde según el artículo 18 de la Ley referenciada, además de la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales, «el enjuiciamiento de las responsabilidades contables», si bien añade el artículo «de acuerdo con las funciones propias de la Sindicatura de Cataluña». Cabe preguntarse, ¿cuáles son las funciones propias de la Sindicatura? Entendemos que las enumeradas en el artículo 2.º cuyo párrafo 1.º hace referencia a las competencias fiscalizadoras análogas en lo esencial en el territorio de Cataluña a las que tiene también el Tribunal de Cuentas y el párrafo 2.º referido al enjuiciamiento y que ha sido recurrido de inconstitucionalidad (22 noviembre 84, aún no resuelto), y que dice:

«2. En relación con el enjuiciamiento de hechos que puedan ser constitutivos de responsabilidad contable, la competencia será ejercida de acuerdo con lo que establece el artículo 1.º si incurriesen en ella quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.»

A mi entender, este párrafo no es objeto de inconstitucionalidad, porque el artículo 1.º lo único que en materia de enjuiciamiento podría contener sería a virtud de lo que dice su último párrafo que es del tenor siguiente:

«La Sindicatura de Cuentas podrá actuar por delegación del Tribunal de Cuentas de acuerdo con lo previsto en la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo»,

y ésta sabemos que autoriza al Tribunal a delegar la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales.

Sí creo que podría rozar (?) la constitucionalidad el artículo 18 ya citado cuando dice que corresponde a la Sindicatura (Sección de Enjuiciamiento), además de la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales, el *enjuiciamiento de las responsabilidades contables*, si bien, de acuerdo con las funciones propias de la Sindicatura, vuelve a decir, y estas

funciones propias sí son las del artículo 2.º, creo no implican este «enjuiciamiento de las responsabilidades contables», expresión que, a mi entender, carece de virtualidad al ir acompañada del párrafo final repetidamente citado «de acuerdo con las funciones propias de la Sindicatura».

También han sido objeto de recurso los dos párrafos siguientes de la Ley:

«Artículo 5.º A efectos de la presente Ley, componen el Sector público de Cataluña:

.....

b) Las Corporaciones Locales y sus Organismos Autónomos.»

.....

«Artículo 9.1. Las Corporaciones Locales rendirán sus cuentas de cada ejercicio, directamente a la Sindicatura de Cuentas, antes del 31 de julio del año siguiente al cierre del ejercicio.»

Entendemos que si se admite la constitucionalidad de Organos fiscalizadores externos en concurrencia con el Tribunal de Cuentas, para el ejercicio de la función fiscalizadora, la rendición de cuentas es necesaria, y es uno de los instrumentos (las cuentas) para el ejercicio de dicha función fiscalizadora.

Por otra parte la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas incluye en el Sector público a las Corporaciones Locales [artículo 4.º c)].

Creo que lo discutible, en todo caso, es si las cuentas de la Generalidad (*para asegurar* la rendición de las mismas se crea la Sindicatura, según el artículo 48 del Estatuto de Cataluña) son simplemente las que deben rendir quienes administran a la Generalidad como tal Comunidad Autónoma [la Ley del Tribunal en el citado artículo 4.º, distingue como Sector público, por una parte a las Comunidades Autónomas, apartado b), y por otra a las Corporaciones Locales, apartado c), o comprende todas las cuentas que han de rendir quienes administran el Sector público de Cataluña. Y ello a la vista del contenido de los siguientes artículos del Estatuto catalán aprobado por referéndum el 25 de octubre de 1979].

«Artículo 1.º, 2. La Generalidad es la institución en que se organiza políticamente el Gobierno de Cataluña.»

«Artículo 2.º El territorio de Cataluña como Comunidad autónoma es el de las comarcas comprendidas en las provincias de Barcelona, Gerona, Lérida y Tarragona en el momento de promulgarse el presente Estatuto.»

«Artículo 5.º, 1. La Generalidad estructurará su organización territorial en municipios y comarcas; también podrá crear demarcaciones supracomarcales.»

Hagamos por último alusión a la composición de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, integrada por los siguientes Organos según el artículo doce de la Ley de 5 de marzo de 1984:

a) *El Pleno*

Integrado por siete Síndicos nombrados por el Parlamento, uno de los cuales, el Síndico Mayor, lo preside.

b) *La Comisión de Gobierno*

Formada por el Síndico Mayor y dos Síndicos que presiden a su vez, respectivamente, las Secciones de Fiscalización y Enjuiciamiento.

c) *El Síndico Mayor*

Nombrado por el Parlamento a propuesta de los restantes Síndicos.

d) *Las Secciones de Fiscalización y Enjuiciamiento*

Formadas por los respectivos Presidentes y *otros* Síndicos designados por el Pleno (no se especifica el número).

e) *El Secretario General*

Encargado de cumplir las funciones conducentes al adecuado ejercicio de las competencias gubernativas de los Organos anteriores y en especial de redactar las actas del Pleno y Comisión de Gobierno y de formar los anteproyectos de Presupuestos y de las memorias que se sometan al Pleno.

2.º *La Cámara de Comptos de Navarra*

Se establece por acuerdo del Pleno del Parlamento Foral Navarro de 28 de enero de 1980. La Ley Foral de 12 de diciembre de 1984 regula su funcionamiento.

No hay recursos de inconstitucionalidad sobre las mismas.

Los Organos de la Cámara de Comptos, según el artículo 14 de su Ley Foral son:

a) *El Presidente*

Nombrado por el Parlamento de Navarra por un período de seis años.

b) *Los Auditores*

Son los Organos de investigación e inspección. Se nombran mediante concurso entre titulados universitarios.

c) *La Secretaría General*

El Secretario General es nombrado por el Presidente entre los Letrados seleccionados por concurso-oposición para asistir a los miembros de la Cámara.

La Cámara de Comptos de Navarra, dice el artículo 1.º, es el Organo técnico dependiente del Parlamento o Cortes de Navarra fiscalizador de la gestión económica y financiera del Sector público de la Comunidad foral, así como de aquellas forales que tengan la consideración de públicas. Las Corporaciones Locales se incluyen en dicho sector, según el artículo 2.º b).

Además dice el artículo 3.º, 2 que *por delegación del Tribunal de Cuentas* la Cámara de Comptos podrá instruir procedimientos jurisdiccionales y enjuiciar las responsabilidades contables en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos de la Comunidad Foral.

Sus actuaciones, dice el artículo 3.º, 1 se remitirán al Tribunal de Cuentas, cuyo dictamen será enviado con su respectivo expediente al Parlamento de Navarra para que, en su caso, adopte las medidas que proceda.

3.º *La Sindicatura de Cuentas de Valencia*

El Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana de 1 de julio de 1982, en su artículo 59 atribuye el control económico y presupuestario de la Generalidad Valenciana a la Sindicatura de Cuentas, regulada por Ley de 11 de mayo de 1985, y dice en su artículo 1.º que es el Organo al que con la máxima iniciativa y responsabilidad, corresponde el control externo económico y presupuestario de la actividad financiera del Sector público valenciano, así como de las cuentas que la justifiquen. Todo ello sin perjuicio de lo establecido en la legislación del Estado. Su actuación se extiende también a las Corporaciones Locales, según el artículo 2.º, 2. Esta actuación se realizará:

a) En cuantas materias estén comprendidas en la competencia propia de las instituciones valencianas de autogobierno, especialmente en los supuestos de delegación de funciones a que se refieren los artículos 45, 2 y 47, 2 del Estatuto de Autonomía y en los de otorgamiento de subvenciones por la Generalidad Valenciana.

b) Por delegación del Tribunal de Cuentas en las restantes materias propias de la competencia de estas Corporaciones Locales.

Las actuaciones resultantes del ejercicio de las funciones fiscalizadoras de la Sindicatura de Cuentas deberán ser remitidas por ésta al Tribunal de Cuentas, según el artículo 4.º, que asimismo dice que por delegación de éste podrá instruir los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de las responsabilidades contables.

Esta Ley ha sido recurrida de inconstitucionalidad en los siguientes artículos:

— 2.º, 2 a), anteriormente transcrito, y conexos.

— 14, 5. Las peticiones (de informes a la Sindicatura) de las Entidades Locales tendrán carácter excepcional y estarán condicionadas a la previa aprobación del pleno de la Entidad respectiva...

El recurso pendiente de resolución es de 25 de agosto de 1985, pero el Tribunal Constitucional levantó la suspensión, inicialmente acordada de la aplicación de estos artículos, por Auto de 26 de enero de 1986.

Por último diremos que la composición de la Sindicatura de Cuentas es la siguiente, según el artículo 15:

- a) El Síndico Mayor.
- b) El Consejo.
- c) Los Síndicos.
- d) La Secretaría General.
- e) Los Auditores.

4.º *El Consejo de Cuentas de Galicia*

Lo crea el Estatuto de Autonomía de Galicia en su artículo 53, 2 que añade la cláusula «sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 136 y en el apartado d) del artículo 153 de la Constitución» que como sabemos hace referencia al Tribunal de Cuentas como Supremo Organó fiscalizador del Sector público, y asimismo encargado del control económico y presupuestario de las Comunidades Autónomas.

La Ley que regula el Consejo de Cuentas de Galicia es de 24 de junio de 1985 y según su artículo 6.º, sus Organos son:

1. El Pleno (7 Consejeros).
2. El Consejero Mayor.
3. La Comisión de Gobierno.
4. *Las Secciones:*
 - a) De Fiscalización.
 - b) De Enjuiciamiento.
5. La Secretaría General.

Sus competencias en materia de fiscalización se extienden a las cuentas y gestión económico-financiera del Sector públi-

co de la Comunidad Autónoma (artículo 1.º). Las Entidades Locales forman parte de este Sector [artículo 2.º b)].

En materia de enjuiciamiento (artículo 5.º) instruirá los oportunos procedimientos jurisdiccionales cuando advirtiere indicios de responsabilidad contable y dará traslado de las actuaciones al Tribunal. Asimismo realizará cuantas funciones le delegue éste.

— Esta Ley fue recurrida de inconstitucionalidad (5 de octubre de 1985) en los siguientes artículos:

— 2 b) Que considera integrante del Sector público a efectos de esta Ley a las Corporaciones Locales.

— 2 d) Ambito de actuación:

.....

d) Las Corporaciones a que se refiere el número 29 del artículo 27 del Estatuto de Autonomía de Galicia (se refiere a Cámaras de la Propiedad, Agraria, de Comercio, Cofradías de Pescadores y otras Corporaciones similares).

— 5, 1. Si en el ejercicio de su función fiscalizadora el Consejo de Cuentas advirtiera la existencia de responsabilidad contable, instruirá el oportuno procedimiento jurisdiccional y dará traslado de las correspondientes actuaciones al Tribunal de Cuentas para que éste efectúe el enjuiciamiento de las mismas».

Y por conexión con el 2 b):

— 20 b) Que considera que la Memoria que debe elaborar el Parlamento de Galicia debe comprender el «cumplimiento de las previsiones y de la ejecución de los presupuestos... de la Entidades Locales...».

— 25, 2. Hace referencia a la remisión de las Cuentas por las Entidades Locales al Consejo.

— 28. Trata de la imposición de multas a los altos cargos y personal de las Comunidades Locales por incumplimiento de los requerimientos del Consejo.

La suspensión de la aplicación de estos artículos quedó levantada por Auto del Tribunal Constitucional de 13 de marzo de 1986, y hasta tanto se resuelva el recurso. De todas formas, el Consejo de Cuentas de Galicia no funciona aún, pues no se han provisto los cargos que lo estructuran.

Terminamos este apartado sobre los Organos de control externo de las Comunidades Autónomas recordando la posibilidad que el Tribunal de Cuentas tiene de crear Secciones Territoriales para actuar en el ámbito de cada Comunidad Autónoma (artículo 14 de la Ley del Proceso Autonómico de 14 de octubre de 1983).

El artículo 23, 2 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas alude a la organización de la Sección de Fiscalización del Tribunal en *departamentos* sectoriales y *territoriales*, al frente de cada uno de los cuales estará un Consejero de Cuentas.

Nosotros entendemos que la actuación del Tribunal donde existen Organos de control de las propias Comunidades Autónomas debe desarrollarse coordinando la actuación con las mismas para evitar duplicidades innecesarias, partiendo de que las competencias de las funciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas del Estado y de los Tribunales Regionales son concurrentes y no excluyentes. Y cuando no existan Tribunales Regionales somos partidarios, en la actualidad, de potenciar los equipos de fiscalización que integran los actuales departamentos sectoriales del Tribunal para llevar a cabo fiscalizaciones selectivas «in situ», pidiendo, eso sí, anualmente a todos los cuentadantes la remisión de las cuentas que deben rendir al Tribunal. Decimos remisión de las cuentas, no de los justificantes, que deben quedar en poder del cuentadante a disposición del Tribunal por si éste decide que se le remitan o desplazarse a comprobarlos «in situ».

3. Controles externos administrativos

En el apartado en que tratamos conjuntamente los conceptos «Control y autonomía» aludíamos a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 2 de febrero de 1981 que en el punto número 15 de sus «fundamentos jurídicos» argumen-

taba la existencia de posibles controles de legalidad (entendemos, ajenos a los del Tribunal de Cuentas) en las Comunidades Locales basados en que las mismas recibían financiación del Estado y de las Comunidades Autónomas, y en la forma en que gestionasen sus propios ingresos, pues resulta del todo lógico que quien finanza a título gratuito quiera conocer, previamente, si, en verdad, la Corporación necesita financiación en razón a los Servicios que presta y a cómo los presta, y si la necesidad de financiación surge por una mala gestión de los ingresos propios.

Por otra parte, en el punto número 4 se decía que no se ajustaba al principio de autonomía la existencia de controles genéricos e indeterminados que sitúen a las Comunidades Locales en posición de subordinación o dependencia cuasi jerárquicas de la Administración del Estado o de otras Entidades Territoriales.

En la línea del punto número 12 entendemos que estaba la Ley 40/81, de 29 de octubre (ya suprimida por el Texto Refundido de la nueva Ley de Régimen Local de 18 de abril de 1986) que en su artículo 17, 3 decía:

«La Administración del Estado podrá comprobar el destino dado por las Comunidades Locales a los fondos procedentes de asignaciones presupuestarias y de participación en los ingresos tributarios del Estado, el grado de utilización de sus recursos tributarios propios y el nivel de prestación de los Servicios públicos de carácter básico.»

Y asimismo la Ley 24/83, de 21 de diciembre, de Medidas urgentes de saneamiento y regulación de las HH. Locales, en su artículo 3, 1 que decía:

«Los Servicios competentes del Ministerio de Economía y Hacienda practicarán una auditoría sobre la situación económico-financiera a 31 de diciembre de 1982 de todas aquellas Entidades Locales que hayan solicitado acogerse a las medidas de saneamiento y cifrarán el déficit real que presente cada Corporación.»

Estas Auditorías han llegado a practicarse y han servido de base para fijar la cuantía con que el Estado ha financiado el déficit real de las Corporaciones, al 31 de diciembre de 1982, que solicitaron la subvención.

En cambio, el artículo 7, 2 de dicho texto legal creemos rozaba el argumento del punto número 4 de la citada sentencia, pues decía:

«Una vez liquidados los Presupuestos de los ejercicios a que se refiere el número 4 del artículo 4.º, los Servicios competentes del Ministerio de Economía y Hacienda *practicarán anualmente una inspección financiera* de dichas Entidades Locales y rendirán informe sobre los extremos a que se refiere el número 3 del artículo 17 de la Ley 40/1981, de 28 de octubre (aparece transcrito anteriormente en este trabajo) y sobre el cumplimiento por aquéllos de las condiciones previstas en esta Ley.

Dichos informes, conocidos por el Gobierno, originarán comunicaciones de éste a las Cortes Generales.»

Y, efectivamente, este párrafo 2 del artículo 7.º ha sido declarado inconstitucional por Sentencia de 5 de diciembre de 1985.

Otros *controles* de este tipo, que hemos denominado *administrativos*, siguiendo la terminología utilizada por el Profesor Albiñana en su obra «El Control de la Hacienda Pública», serían los fundados en las siguientes normas:

— Artículo 150, 2 de la Constitución:

«El Estado podrá transferir o delegar en las Comunidades Autónomas, mediante Ley orgánica, facultades correspondientes a materia de titularidad estatal que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación. La Ley preverá en cada caso la correspondiente transferencia de medios financieros así como las formas de control que se reserve el Estado.»

— Artículo 27, 1 de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local de 2 de abril de 1985:

«La Administración del Estado, de las Comunidades Autónomas y otras Entidades Locales podrán delegar en los Municipios el ejercicio de competencias en materias que afecten a sus intereses propios, siempre que con ello se mejore la eficacia de la función pública y se alcance una mayor participación ciudadana. La disposición o el acuerdo de delegación debe determinar el alcance, contenido, condiciones y duración de ésta, *así como el control que se reserve la Administración delegante* y los medios, personas, materiales y económicos que ésta transfiera.»

Abunda en esta idea el artículo 67, 2 del Real Decreto de 18 de abril de 1986, que dice:

«Al acordarse la delegación se determinarán las facultades de dirección y *fiscalización* que se reserve la Administración delegante...»

Y pasemos, para terminar, a las

IV. CONCLUSIONES

De todo lo expuesto vamos a deducir tres conclusiones:

1.ª *Necesidad del control externo*

Organos ajenos a los propios gestores, no vinculados a los mismos, son los que con mayor independencia y objetividad pueden informar a los administrados de quienes provienen los caudales públicos que aquéllos manejan, de cómo se hizo la gestión. Por supuesto, que son las Cortes quienes representan a los administrados pues por éstos fueron elegidas. Y a ellas el Tribunal remite la información que también llega a aquéllos directamente cuando se hacen públicos los informes. Esto es lo esencial de la función fiscalizadora, a nivel estatal cuando informa el Tribunal de Cuentas del Estado sobre la gestión de los caudales públicos en todo el territorio español, y a nivel regional cuando informan a sus

respectivos Parlamentos los Organos de control externo regionales.

Además al Tribunal de Cuentas del Estado, le concede la Constitución facultades jurisdiccionales y a virtud de éstas puede exigir un tipo de responsabilidades, las contables, tratadas en este trabajo.

2.^a El Tribunal de Cuentas del Estado y los Organos de control externo de las Comunidades Autónomas tienen un reto, cual es informar en el ejercicio de sus funciones fiscalizadoras sobre si los gestores han actuado con *eficiencia y economía*, además del cumplimiento de las leyes. Aunque someramente, dado lo limitado de toda ponencia, hemos visto sus dificultades. Son principios económicos que será necesario ir precisando, pero que entrañan serias dificultades, porque son principios que han de precisarse con criterios no sólo financieros, sino Sociales, ya que de enjuiciar la gestión del Sector público se trata.

3.^a La perentoria necesidad de actuar coordinadamente el Tribunal de Cuentas del Estado y los Organos de control de las Comunidades Autónomas. Porque de la eficiencia y de la economicidad, quien tiene que dar ejemplo en primer lugar son los propios Organos fiscalizadores y porque el Gestor, con mayúscula, en su delicada y ardua tarea, exige un respeto y tiene derecho a que sean mínimas («economicidad») las molestias que todo control puede ocasionar. Y para mayor abundamiento porque nuestro Texto constitucional tiene presente el principio de Coordinación en dos de sus artículos precisamente relacionados con las Comunidades Autónomas, el 154 que hace referencia a la coordinación de la Administración de las mismas con la del Estado, y el 156 que trata de la coordinación de sus Haciendas con la estatal. De ello se infiere, pues, que el control no puede por menos que aplicarlo, asimismo, cuando de Administración y de Hacienda del Estado y de las Comunidades se trata.

LA CONVALIDACION DE LOS ACTOS
ADMINISTRATIVOS CON REFERENCIA
A LOS DE LA ADMINISTRACION LOCAL

ANTONIO JIMENEZ HERNANDEZ

*Secretario de Administración Social,
adscrito al Tribunal de Cuentas*

SUMARIO

- I. LA VALIDEZ DE LOS ACTOS Y LA TENDENCIA A LA CONVALIDACIÓN DE LOS IRREGULARES
- II. LA GRADACIÓN DE LA INVALIDEZ Y POSIBILIDADES DE CONVALIDACIÓN
- III. LA INCITACIÓN A LA REVISIÓN DE OFICIO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS
- IV. LA ANULACIÓN Y LA DOCTRINA DEL ENRIQUECIMIENTO INJUSTO
- V. EL BUEN PADRE DE FAMILIA DEL CÓDIGO CIVIL

I. LA VALIDEZ DE LOS ACTOS Y LA TENDENCIA A LA CONVALIDACIÓN DE LOS IRREGULARES

Los actos administrativos están impregnados de legitimidad, llamados a la eficacia, avocados a la validez, por lo que su tratamiento y el de sus posibles anomalías habrán de ser considerados desde esta perspectiva.

Si la legislación procedimental considera a los actos administrativos como válidos, ejecutivos y produciendo efectos (artículo 45 de la L. P. A.), la de régimen local confiere a los municipios, provincias e islas, en su calidad de administraciones públicas de carácter territorial y dentro de la esfera de sus competencias, la presunción de legitimidad y la ejecutividad de sus actos (artículo 4.º, 1 e de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local). Los actos locales se presumen ser conformes a las leyes.

Desde un punto de vista lato, convalidar, subsanar, rectificar se pueden predicar de todos los actos irregulares, aunque sólo fuere por la necesidad sentida de su adaptación a los postulados de justicia y derecho. Bien es cierto que en los supuestos de máxima gravedad su adaptación —irregularidad a derecho— les suponga su desaparición del mundo jurídico, en aplicación del criterio *quod nullum est, nullum pro-ducit efectum*.

II. LA GRADACIÓN DE LA VALIDEZ Y POSIBILIDADES DE CONVALIDACIÓN

A) *Las meras irregularidades*

Las meras irregularidades formales, las de trámite, no conllevan la nulidad de lo actuado, pues habrá de ponderar las consecuencias que de observarse con exactitud hubiera variado el acto administrativo o en qué forma pueden resultar afectadas las partes interesadas, pues, en caso contrario, una elemental aplicación del principio de economía procesal impediría su anulación (Sentencia de 6 de noviembre de 1963).

El mero defecto de forma o de trámite es recogido, con pretensiones de aplicación general, en los artículos 48,2 de la L. P. A. y 293 del R. O. F. y en supuestos concretos en los artículos 49 y 61 de la L. P. A., referentes a las actuaciones extemporáneas; 79,4 de la L. P. A. y 311 del R. O. F., en relación a las notificaciones defectuosas; 93,4 de la L. P. A., sobre la constancia de las facultades delegadas; 44 del R. C. E., relativo a los meros requisitos formales.

Estas irregularidades simples por su parvedad no comportan síndrome de anulación y sí sólo facultan al órgano competente para su subsanación. Es claro que ello es con carácter general, pues no ocurrirán cuando los actos carezcan de los requisitos esenciales teleológicos o den lugar a indefensión.

Los errores materiales o de hecho y los aritméticos a que se refieren los artículos 369 de la L. R. L. y 111 de la L. P. A., podrán rectificarse en cualquier momento. Tan sólo parece necesario indicar que para su subsanación habrá de distinguírlos de los errores de concepto o criterio interpretativo o aplicativo de las normas y que si bien no están estas acciones sometidas a plazo, su revisión o rectificación lo estará a la consideración del principio de seguridad jurídica, etc., a que hace referencia el artículo 112 de la L. P. A.

Se pudiera considerar como error material la regulación que realizan los artículos 248 y siguientes del Reglamento de Haciendas Locales «de las devoluciones de ingresos indebidos», señalando como figuras las de duplicidad en el pago, la equivocación aritmética, la aplicación indebida de tipos imposi-

tivos u otros, pero siempre que no entrañen error de derecho por opiniones o interpretaciones sobre reglas aplicables al concepto liquidable.

Estas rectificaciones de anomalías sencillas —aunque puedan tener trascendencia para los interesados afectados— se articulan en procedimientos administrativos lejanos de las solemnidades exigidas para la anulación o la nulidad.

B) *La anulabilidad*

Constituye la regla general predicable de los actos irregulares, determinándose los supuestos en la Ley de la Jurisdicción y en la de Procedimiento Administrativo; infracción del ordenamiento jurídico, desviación de poder, carencia de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, indefensión de los interesados.

La Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955 regulaba, de una parte, el recurso contencioso-administrativo y por otro las suspensiones gubernativas de los acuerdos locales, con posterior conocimiento y resolución del Tribunal Contencioso-Administrativo (artículos 362 y 386 L. R. L.). La Ley de la Jurisdicción de 27 de octubre de 1956 subsumió el recurso contencioso-administrativo local en el general de lesividad y el de suspensión en el correspondiente procedimiento especial (Disposición Final Segunda y artículo 118 de la Ley de la Jurisdicción).

La regulación especial de suspensión de acuerdos de las corporaciones locales constituía un procedimiento de control y revisión sumario, con una primera fase intergubernativa —pudiéramos decir—, que de ser admitido el criterio gubernativo por la corporación local comportaba la adecuación a la normativa reguladora aplicable y, en otro caso, era una resolución jurisdiccional donde se producía tal adecuación.

Estas facultades suspensivas gubernativas de los acuerdos y actos locales de gran raigambre en el derecho histórico municipal han sufrido la constante crítica de la doctrina por estimarla atentatoria de la autonomía municipal protegida por la Constitución, y tanto en las sentencias del Tribunal Cons-

titucional como en las leyes que se han dictado en secuencia, han ido eliminando esta sumisión de la Administración local, que la convertía en subordinada del centralismo.

La Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, en sus artículos 63 a 68, al normar la «impugnación de los acuerdos», de una parte, no menciona, no regula las antedichas facultades suspensivas gubernativas y, de otra, legitima a las Administraciones del Estado y a las de las Comunidades Autónomas, para que puedan impugnar los actos y acuerdos locales que incurran en infracción del ordenamiento jurídico o que menoscaben competencias del Estado o de las Comunidades Autónomas, interfieran su ejercicio o excedan de la competencia de las entidades locales.

Dos aspectos son de destacar:

a) La suspensión en la nueva ley ha quedado como reminiscencia para aquellos asuntos que «atenten gravemente al interés general de España» y en la alta instancia del delegado del Gobierno.

b) El requerimiento a las entidades locales por parte de las entidades territoriales superiores —con claro precedente en la regulación de la Ley del Tribunal Constitucional— se establece como potestativo y previo al ejercicio de la acción contencioso-administrativa. Supone una posibilidad convalidatoria clara.

Comoquiera que de los actos irregulares afectados de anulabilidad se predica su convalidación como regla general, se estima procedente resaltar los supuestos siguientes:

a) Subsanación por aceptación del requerimiento de las Administraciones del Estado y de las Comunidades Autónomas.

b) Subsanación por prescripción de la acción de anulabilidad:

— Transcurso del plazo de revisión de oficio por la Administración en base al recurso de lesividad o al de anulabilidad.

— Acto consentido por los interesados al dejar pasar el plazo preclusivo de impugnación ante los órganos jurisdiccionales.

c) Convalidación de los supuestos siguientes:

— Incompetencia jerárquica del órgano decisor, subsanable por el superior competente.

— Falta de las autorizaciones precisas, susceptible de convalidación mediante su consecución.

— Defectuosas notificaciones de acuerdos, rectificable mediante nueva comunicación que salve las irregularidades.

En todo caso, y desde el punto de vista contrario, es claro que existen supuestos de irregularidades no susceptibles de convalidación, tal es el caso de la falta de los informes o propuestas preceptivos, dictámenes técnicos, jurídicos, económicos, etc.) y también convertibles (de funcionario en propiedad, en interino, y de éste en el de empleo).

C) *La nulidad de pleno derecho*

Constituye la excepción a la regla general de la anulabilidad y de los actos administrativos, y comoquiera que declarada ésta, los actos han de considerarse como si nunca hubieren existido, es consecuencia la imposibilidad de su convalidación.

Los supuestos señalados en el artículo 47 y el procedimiento a seguir determinado en el 109 de la Ley de Procedimiento Administrativo, resulta de aplicación reciente a la esfera de la Administración local, pero a la luz de la regulación del régimen jurídico de esta Administración en sus bases aprobadas por Ley 7/1985, se considera posible su modificación (ver artículo 110 de dicha ley y 153 de la Ley General Tributaria).

Más que detenernos en los supuestos de nulidad de la Ley Procedimental, parece mejor centrarnos en los que no se recogen en la misma y sí en otras. En este sentido, es de

tener en cuenta que la Jurisprudencia adopta un criterio restrictivo sobre la ampliación de los supuestos de plena nulidad y ello por su carácter de excepción y porque, además, en muchos casos, se utiliza el léxico sin precisión distintiva de uno y otro grado de nulidad.

Se puede señalar como supuestos los de la Ley del Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, los de la Legislación de Contratos del Estado y la reglamentación de esta naturaleza en la esfera local, los del Reglamento de Funcionarios de la Administración Local...

Pero uno de los que más problemática plantea y más contradictorias posiciones provoca entre controladores internos y los órganos de decisión, es el relativo a la infracción del «Principio de especialidad presupuestaria», que si es regulado de forma concreta por la Ley General Presupuestaria, también lo ha venido exigiendo las normas presupuestario-contables del régimen local. En tal sentido, aparece determinado dicho principio en el artículo 709 de la Ley de Régimen Local de 1955, en las reglas 4.^a y 15.^a de la Instrucción de Contabilidad, anexa al Reglamento de Haciendas Locales de 1952, y, más recientemente, en los artículos 13 y 19 del Real Decreto-ley 11/1979, de 20 de julio.

Este rigor limitativo y finalista de los créditos presupuestos, cuya infracción se encuentra sancionada con la nulidad de pleno derecho, ha planteado numerosos problemas prácticos y también dudas interpretativas. En este sentido riguroso González Berenguer, en su obra *La contratación local*, recoge los criterios siguientes:

— Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 1980. Dentro de los requisitos formales, la falta de consignación produce la invalidez del contrato, y, en relación a la obra ejecutada, considera de aplicación la gestión de negocios ajenos, el enriquecimiento injusto y la compensación.

— Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1980. Resolución de la compra de bienes inmuebles en base a supuesto incumplimiento de la obligación de pago por la Corporación Local.

Por otra parte, es necesario examinar la situación actual y de ella deducimos, con las salvedades procedentes, lo siguiente:

— La flexibilidad del principio de especialidad presupuestaria, deducida de la regulación realizada por la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, sobre Presupuestos Generales del Estado (especialidad a nivel de artículos y las diferentes competencias en materia de modificaciones presupuestarias).

— La circular de 21 de enero de 1983 se refiere a la convalidación por el Consejo de Ministros de las actuaciones administrativas irregulares relativas a la infracción del principio de referencia.

— La práctica administrativa, el uso o la costumbre administrativa, en todo caso contra ley, que lleva a realizar la modificación, habilitación o suplemento, crédito extraordinario, con posterioridad a la efectiva ordenación del gasto y, aún en muchos supuestos, a la efectiva realización de los pagos.

Todo ello nos inclina a considerar la procedencia de modificar, tanto los criterios normativos y, como consecuencia, los interpretativos, orientándolos de «lege ferenda» hacia la anulabilidad de los actos o acuerdos adoptados con infracción de este principio.

La anulabilidad permitiría la convalidación del acto administrativo y tal normación sería más acorde con la práctica administrativa local actual.

III. LA INCITACIÓN A LA REVISIÓN DE OFICIO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Las leyes de la Jurisdicción y de Procedimiento regulan los motivos y los procedimientos para la revocación de los acuerdos o actos administrativos de irregularidad grave.

Los interesados —los titulares de derechos afectados— se encuentran al menos legitimados pasivamente en la revisión de oficio a tramitar y habrán de ser oídos en momento oportuno.

La Ley del Suelo, en su artículo 235, regula la acción pública urbanística y a la persona que la ejerce se la considera legitimada para la revisión de oficio.

La Ley 7/1985, reguladora de las Bases de Régimen Local, en su artículo 68, reconoce al «vecino», que se hallare en pleno goce de sus derechos civiles y políticos, el poder ejercitar la acción en nombre e interés de la Entidad local, pero con carácter previo se pergeña un requerimiento a la entidad para que ésta pueda ejercer las acciones necesarias.

Las Corporaciones Locales tienen obligación de defender sus bienes y derechos, las normas procesales arbitran las acciones y trámites conducentes para su efectividad y si los interesados y los vecinos pueden excitar el cumplimiento de la obligación de las autoridades locales, ¿no puede considerarse que también el Tribunal de Cuentas, en virtud del ejercicio de su función fiscalizadora de la actividad económico-financiera del sector público local, se le tiene encomendada la incitación a revisar de oficio, por las entidades interesadas, los actos viciados de nulidad y aún de anulabilidad.

Dice la Ley Orgánica del Tribunal:

«El procedimiento fiscalizador se impulsará de oficio en todos los trámites por el Tribunal de Cuentas y éste ha de hacer constar cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares hayan observado, con indicación de la responsabilidad que, a su juicio, se hubiere incurrido y de las medidas para exigirla.»

En los supuestos de nulidad o de anulabilidad, es indudable que corresponde a este Tribunal su señalamiento al órgano administrativo competente, al objeto de que inicie de oficio la acción procedente (en este sentido recordamos la nota-dictamen de este Tribunal de 5 de octubre de 1983).

Declarada la nulidad del acto administrativo, ésta producirá los efectos devolutivos procedentes; en el supuesto del contrato administrativo las partes deberán restituirse recíprocamente las cosas que hubieran recibido en virtud del mismo previa liquidación.

Esta incitación al cumplimiento de la obligación de defender los bienes y derechos mediante el ejercicio de las acciones procedentes otorgadas a las administraciones públicas, ¿no puede constituir una alternativa previa al enjuiciamiento contable de este Tribunal?

IV. LA ANULACIÓN Y LA DOCTRINA DEL ENRIQUECIMIENTO INJUSTO

La normativa de contratación administrativa, de reciente adaptación por el legislador, exige la pública licitación para la más adecuada selección del adjudicatario y la determinación del justo precio. El o los incumplimientos de la normativa citada lleva como consecuencia la nulidad de los contratos con los consiguientes efectos de la liquidación, la devolución recíproca de las cosas objeto del contrato o, en otro caso, la restitución de su valor, debiendo la parte culpable indemnizar los daños y perjuicios (artículo 47 R. C. E.).

Esta parte culpable hace recordar a la causa torpe de una de las partes del Código Civil y la posibilidad de repetir lo dado y ahondando un poco más en la máxima de que «nadie debe enriquecerse en perjuicio de otro».

Habrá que determinar quién es esa parte culpable, parte torpe y enriquecida injustamente y quién es el otro, la parte perjudicada. Dice la doctrina: «a causa de ciertos hechos o negocios jurídicos, se produce el enriquecimiento para un sujeto a expensas de otro que, a pesar de ser en principio ajustado al ordenamiento jurídico, puede aparecer injustificado o sin causa.»

Es indudable que el adjudicatario irregular, con o sin la connivencia del órgano gestor o decisor, es quien se enriquece, se beneficia en perjuicio de aquel otro, conocido licitador o solamente posible licitador, que pudiera ser más apto y haber realizado la prestación de forma más económica. En este mismo bando, «el del otro», se encuentra la propia Administración pública contratante que no se beneficia, ni de la economía licitatoria ni del buen hacer del mejor contratista.

Profundizando en esta línea, o en otra más acertada, habrá de establecerse no sólo la anulación del acto o negocio jurídico,

sino también la determinación del daño, del perjuicio, y del lucro o beneficio cesante. Determinación que podría concretarse en la afectación o pérdida de la fianza, los gastos generales, financieros y fiscales, así como el beneficio industrial.

En el intento de moralizar la actividad de la Administración, parece necesario pedir al legislativo dicte «norma cumplible y de responsabilidad exigible».

V. EL BUEN PADRE DE FAMILIA DEL CÓDIGO CIVIL

El Código Civil constituye, en la actualidad, norma subsidiaria o supletoria, en tanto en cuanto, conforma la mayor parte del Derecho privado, de las normas reguladoras de la contratación administrativa del Estado y, también, de la del Régimen Local. En definitiva, el Código Civil es base y sustrato al realizar su regulación contractual de las disposiciones de los contratos administrativos.

Uno de los contratos regulados por el citado Código es el del mandato. Por él se obliga una persona a prestar algún servicio o hacer alguna cosa, por cuenta o encargo de otra. El mandatario en sus actos de administración habrá de atenerse a las instrucciones del mandante y, a falta de ellas, hará todo lo que, según la naturaleza del negocio, haría un buen padre de familia. De sus actos de gestión, el mandatario dará cuenta al mandante y ante éste responde tanto del no hacer como de su acción dolosa o culposa. En lo que el mandatario se haya excedido no quedará obligado el mandante, sino cuando lo ratifique expresa y tácitamente. El mandante puede revocar el mandato a su voluntad.

Salvadas las distancias, es indudable que la transposición puede realizarse con cierta facilidad y que se puede ver tanto en la relación sociedad-Administración, como en la contractual administrativa, quién es el mandante y quién el mandatario, cuáles son los servicios a prestar o los bienes a poner a disposición, cuáles sean las normas escritas —instrucciones— y cuáles las no escritas —el buen hacer del padre de familia—, cómo ha de rendir las cuentas y la responsabilidad exigible.

Esa norma social no escrita que constituye el buen padre de familia, parece ha de constituir el contexto en el que se comprendan y entiendan las instrucciones sí escritas de las normas reguladoras. Parecería aconsejable que los criterios inspiradores de la Administración y del gasto público, recogidos en la Constitución, tuvieran su desarrollo en las bases a que alude el artículo 149, 18 de la misma, cuando hace referencia, tanto al régimen jurídico de las administraciones públicas, como a la legislación básica de los contratos y concesiones administrativas, a la expropiación y a las responsabilidades.

¿Se habrá tecnificado y actualizado el buen padre de familia en los criterios de la buena administración y en la equitativa asignación de los recursos que han de sufragar los gastos públicos? No se trata de optar entre el venerable del Código Civil o los principios constitucionales, sino de considerar a estos últimos cual aquel fue y es entendido en su contexto.

En todo caso, vemos como en las normas reguladoras citadas y en las instrucciones escritas o no se prevén como posibles ciertos excesos o irregularidades en los actos de administración del mandatario que pueden ser leves o graves y que si los primeros pudieran ser convalidables por el propio mandatario, los segundos parecen quedar sujetos a la ratificación o rectificación del mandante o de los Tribunales que dirimirán la responsabilidad que por dolo, culpa o negligencia en que hubiera podido incurrir el mandatario, exigiéndola con mayor o menor rigor según que el mandato sea o no retribuido.

LA FUNCION FISCALIZADORA DEL
TRIBUNAL DE CUENTAS RESPECTO
A LOS INGRESOS PUBLICOS

EUSEBIO GONZALEZ

*Catedrático de Derecho Tributario
Universidad de Salamanca*

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ¿ES COMPETENCIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS CONTROLAR LOS INGRESOS PÚBLICOS?
- III. SIGNIFICADO Y ALCANCE DEL CONTROL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS SOBRE LOS INGRESOS PÚBLICOS
- IV. ALGUNAS CUESTIONES DE PROCEDIMIENTO

I. INTRODUCCIÓN

Al repasar la amplia bibliografía, reciente y menos reciente, existente en nuestro país, sobre el Tribunal de Cuentas, llama poderosamente la atención el hecho de que el interés de los comentaristas se centre, casi exclusivamente, en la función de control que este alto Tribunal ejerce sobre los gastos públicos (1). Es más, cuando no se especifica expresamente, resulta normal referirse, en general, a la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, para seguidamente advertir que únicamente se está aludiendo a su función fiscalizadora respecto a los gastos públicos.

Esta especie de sinécdoque financiero, que a fuerza de repetirse ha llevado a identificar al Tribunal de Cuentas con el supremo órgano fiscalizador del gasto público, resulta, tanto más sorprendente, en nuestros días, por coincidir con

(1) Sobre la forma en que entendemos ese control puede verse nuestro estudio «Una aproximación al tema de la naturaleza jurídica del Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, Madrid, 1982, vol. I, págs. 599 y sigs.

(2) Sobre la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas respecto a las entidades territoriales distintas del Estado, existen excelentes trabajos de F. FERNÁNDEZ-VICTORIO, SÁNCHEZ AGÜSTA y C. ARAGÓN, en la *Crónica del Tribunal de Cuentas* correspondiente a 1980. Pueden también encontrarse valiosas aportaciones al tema en los dos volúmenes de la monografía *El Tribunal de Cuentas en España*, cit. Por nuestra parte, nos hemos ocupado de esta materia en «Autonomía financiera de las Corporaciones locales frente a las Comunidades Autónomas y control de los gastos públicos locales por el Tribunal de Cuentas», en *Organización territorial del Estado*, Madrid, 1983, págs. 1327 y sigs., y en «El control de los gastos públicos de las Corporaciones locales por el Tribunal de Cuentas», en *Rev. Hda. Autón. Loc.*, 1984.

una generalmente reconocida «extensión de las facultades fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas» (Albiñana, S. Fernández-Victorio, J. L. García, E. González, Pérez Royo, etc.). So pena que se quiera reducir esa extensión al ámbito subjetivo (2); opinión que, ciertamente, no nos parece la más segura, ni antes ni después de la Constitución de 1978 (3).

Incluso en lo que pudiéramos considerar un puente conceptual entre los gastos y los ingresos, es decir, los denominados gastos fiscales (ausencia de ingresos públicos), se han hecho esfuerzos meritorios (Argüello, Albiñana, M. González, F. García) tendentes a encauzar la acción fiscalizadora del Tribunal de Cuentas prevista en los artículos 134,2 de la Constitución y 58,3 de la Ley General Presupuestaria. Pero todavía faltan la construcción teórica y el procedimiento práctico para llevar a cabo de forma satisfactoria el control de los ingresos públicos por parte del Tribunal de Cuentas.

Hasta aquí el panorama de lo que no hay, o si se prefiere, la constatación de lo mucho que falta en este terreno. Pero, naturalmente, nadie puede pensar que a semejante situación se ha llegado por azar o implícito consenso de legisladores, administradores y estudiosos. La circunstancia de que, al referirnos al control del Tribunal de Cuentas, la inmensa mayoría de los ciudadanos pensemos de modo instantáneo en el control que ese alto Tribunal ejerce sobre los gastos públicos, responde a múltiples razones jurídicas, políticas y económicas, que, positivamente unas, y negativamente otras, han conducido a la situación de hecho descrita. Como justo reconocimiento hacia cuantos me precedieron en el estudio del tema (4) y descargo propio, parece oportuno hacer una breve reflexión sobre algunas de esas razones.

En primer lugar, dado el carácter permanente de la legislación tributaria (artículo 20 L. G. T.), las escasas referencias

(3) Vid. C. ALBIÑANA, *El control de la Hacienda Pública*, Madrid, 1971, págs. 210-211; SOSA-BOCANEGRA, «El control contable del Estado y las Corporaciones locales y el cambio constitucional», en *Hda. Púb. Esp.*, 1979, pág. 173; y F. GARCÍA, «Modalidades del control a ejercer por el Tribunal de Cuentas en la actuación de su fiscalización sobre las cuentas y gestión económica del Estado y del sector público», en *Cronicas del Tribunal de Cuentas 1981*, Madrid, 1982, vol. II, pág. 232.

(4) Me refiero, de modo particular, a los estudios de F. GARCÍA, «Modalidades del control...», cit., y A. MARTÍNEZ «El Tribunal de Cuentas y el control de los ingresos públicos», en *El Tribunal de Cuentas en España*, cit.

cuantitativas contenidas en la misma y la consiguiente calificación legal de mera previsión (artículo 48 L. G. P.) dispensada a las cifras presupuestarias de ingresos (5), no puede sorprender que el control de la ejecución del Presupuesto haya despertado menor interés referido a sus partidas de ingresos.

En segundo término, dado el carácter reglado de los actos de gestión en materia tributaria (artículos 7.º L. G. T. y 26, 1 L. G. P.) (6), el margen de decisión discrecional controlable en poder de los administradores fiscales es en este ámbito muy reducido. Y sin llegar a participar de la opinión doctrinal que en su día postuló marcar el límite entre las actuaciones fiscalizadoras de la Intervención General y del Tribunal de Cuentas precisamente en este punto, es decir, en la frontera que separa lo reglado de lo discrecional (7), opinión hoy insostenible a la vista del artículo 9.º L. O. T. C., justo es reconocer, de un lado, que pocas personas se sentirían plenamente satisfechas de solo existir controles de legalidad (8) y, de otro, que es perfectamente comprensible, en materia de controles públicos, el mayor atractivo que ejerce la fiscalización de las competencias discrecionales.

En tercer lugar, suele argumentarse que frente a la unidad de propuesta, autorización y ejecución que preside la realización de los gastos públicos, y que consiguientemente fuerza a extremar las medidas de control en este ámbito de la actividad financiera, en materia de ingresos es tradicional la separación de las funciones de la Administración en sus dos órdenes de gestión para la liquidación y gestión para la recaudación (artículo 90 L. G. T.). Lo que relativiza un tanto

(5) Al margen de las referencias generales en nuestra obra *Introducción al Derecho presupuestario*, Madrid, 1973, págs. 231 y sigs., nos hemos ocupado más recientemente del tema de las relaciones entre norma tributaria y Ley de Presupuestos con ocasión del «Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley del Presupuesto del Estado para 1981», en *Hda. Púb. Esp.*, 1981, y en el «Comentario al artículo 20 L. G. T.», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, de Edersa, Madrid, 1982, vol. I.

(6) Vid., nuestro «Comentario» a estos preceptos, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, cit.

(7) Vid., J. M. FÁBREGAS DEL PILAR, *Comentarios a la Ley de Administración y Contabilidad de 1911*, Madrid, 1956, pág. 253.

(8) Sobre este punto, vid., por todos, F. GARCÍA, *ob. cit.*, págs. 160 y sigs., y 192 y sigs.

la importancia de los controles que el ordenamiento tiene previsto desarrollar respecto a los mismos.

Finalmente, no puede desconocerse la existencia de un amplio estado de opinión, que me atrevería a calificar de «individualismo financiero», que partiendo de las tesis de A. Smith sobre la mano invisible que gobierna a la sociedad, estima que, en orden al control de los ingresos públicos, el interés de la colectividad se encuentra suficientemente salvaguardado mediante el ejercicio del derecho individual a interponer los recursos legales previstos. Es decir, el interés de los contribuyentes afectados haciendo uso de los recursos en cada caso previstos, sería la mejor arma de control en poder de la colectividad.

Este último argumento, que desde antiguo se encuentra entre los esgrimidos en favor de la pasividad de los órganos públicos de control en materia de ingresos públicos (9), aún teniendo cierto atractivo político y sociológico, desde el punto de vista jurídico debe ser oportunamente matizado. En primer lugar, la posibilidad de recurrir queda circunscrita a la existencia de un acto administrativo notificado en forma a los interesados. Adicionalmente, de ese acto debe derivarse un perjuicio económico o lesión para el contribuyente. Y, sobre todo, desde un punto de vista jurídico, debe estar perfectamente claro que una cosa es el ejercicio de la potestad administrativa o jurisdiccional de revisión, que se desarrolla con motivo de la interposición de los correspondientes recursos (artículos 106, 1 Constitucional y 7.º L. G. T.) (10), y otra completamente distinta la función de fiscalización de los ingresos públicos encomendada al Tribunal de Cuentas (artículos 136, 1 Constitución y 9.º L. O. T. C.) (11).

(9) Vid., por ejemplo, L. PICCOZZI, *La Corte dei Conti in Italia*, Utet, 1963, pág. 123; y C. BENTIVENGA, *Elementi di contabilità di Stato*, Giuffré, 1965, pág. 204.

(10) Vid. nuestro comentario a este precepto en obra y lugar más arriba citados.

(11) Vid. nuestro estudio «Una aproximación al tema de la naturaleza jurídica del Tribunal de Cuentas», cit.

II. ¿ES COMPETENCIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS CONTROLAR LOS INGRESOS PÚBLICOS?

Ni antes ni después de la Ley Orgánica del Estado (artículo 44) (12), ni después de la Constitución de 1978 (artículo 136) (13) ha existido ninguna duda doctrinal sobre la respuesta universalmente afirmativa, que debe darse a la pregunta que encabeza este epígrafe. Sin embargo, el hecho de que esa competencia suela venir oculta dentro de un concepto más amplio («cuentas», «ejecución presupuestaria», «gestión económica», etc.) y de que en la práctica la realidad jurídica y política arrastre el centro de gravedad de la actividad de control desarrollada por el Tribunal de Cuentas hacia la fiscalización del gasto, aconsejan tomar un punto seguro de partida, de suerte que esa competencia fiscalizadora del Tribunal de Cuentas sobre los ingresos públicos no sólo sea un lugar común en su aceptación teórica, sino que también cuente a su favor con la construcción teórica y los instrumentos técnicos capaces de llevarla a cabo.

Los argumentos que pueden ofrecerse a favor de una consideración positiva eficaz de la competencia del Tribunal de Cuentas en orden a la fiscalización de los ingresos públicos, son de tres tipos: procedentes de la lógica jurídica unos; del Derecho positivo otros; y del Derecho comparado los últimos. Dedicaremos el resto de este epígrafe al examen de cada uno de esos argumentos.

Desde el punto de vista de la lógica jurídica, parece obligado reconocer que si la Hacienda Pública está constituida por el conjunto de los gastos e ingresos públicos (artículo 2.º L. G. P.) y si estos últimos se destinan a la cobertura de los primeros (artículos 23 y 48 L. G. P.) (14), un sistema jurídico de control, que únicamente se fijase en el destino final de las sumas recaudadas, sería un sistema cojo, susceptible de albergar multitud de anomalías, deficiencias y corruptelas, como prueba suficientemente la experiencia contable anterior

(12) Cfr. artículo 1.º L. O. T. C., de 3 de diciembre de 1953 y artículos 128 y sigs., de la Ley General Presupuestaria.

(13) Cfr. artículo 1.º L. O. T. C., de 12 de mayo de 1982.

(14) Vid. nuestro «Comentario» a estos preceptos, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, cit.

a la instauración del régimen constitucional (15). Adicionalmente, en aquellos países que, como en el nuestro (16), existe un órgano administrativo al que se encomienda con carácter previo el denominado control interno, tanto de los gastos como de los ingresos (artículo 92 L. G. P.), sería absurdo que esta forma impropia (aunque conveniente o necesaria) de control extendiera el ámbito de su competencia a los gastos y a los ingresos, limitándose a uno solo de estos campos la competencia del órgano controlador por excelencia, que obviamente será aquel al que se le ha encomendado el denominado control externo (17).

Junto a las razones de lógica jurídica, también el Derecho positivo confirma la competencia del Tribunal de Cuentas respecto a la fiscalización de los ingresos públicos, y esto tanto antes como después de la Constitución de 1978. En efecto, si el artículo 128 L. G. P. es muy claro, al establecer la obligación de rendir cuentas por parte de «los funcionarios que tengan a su cargo la gestión de los ingresos», no lo son menos los preceptos de la vigente Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (artículos 1.º, 2.º, 9.º, 13, 14 y 15), dictada en desarrollo del artículo 136 de la Constitución. De estos preceptos, unos se refieren a «las cuentas y gestión económica del Estado» o a «las cuentas y gestión económica del sector público» (artículos 1.º, 13 y 14 L. O. T. C.) (18); otros a «la actividad económico-financiera del sector público» (artículo

(15) Vid. nuestro estudio «Una aproximación al tema de la naturaleza jurídica del Tribunal de Cuentas», cit., págs. 601 y sigs.

(16) Vid. F. J. FABRE y C. ALBIÑANA, *El control de la Hacienda Pública*, cit., págs. 115, 200 y 226 y sigs.; G. FAZIO, *Il Bilancio dello Stato*, Giuffrè, 1974, págs. 165 y sigs.; H. SCHÄFER, «Control de la economía financiera pública», *Pres. Gasto Púb.*, 1979; y J. L. GARCÍA, «El control externo e interno en la Constitución», en *Hacienda y Constitución*, Madrid, 1979.

(17) Vid. «Una aproximación al tema de la naturaleza jurídica del Tribunal de Cuentas», cit., pág. 601.

(18) Sobre los puntos de coincidencia y diferenciación entre ambas expresiones, vid. C. ALBIÑANA, «Los conceptos económicos en la Constitución: el sector público estatal», en *Rev. Econ. Pol.*, 1979; J. L. GARCÍA, «El control externo e interno», cit., págs. 648 y sigs.; y J. RAMALLO, «El control de la Hacienda Pública no estatal por el Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas de España*, cit., vol. II, págs. 1225 y sigs. Una exposición de carácter general muy útil sobre los conceptos de «cuenta», «economía financiera pública», «gestión presupuestaria y económica», etc., puede verse en H. SCHÄFER, *ob. cit.*, págs. 279 y sigs.

los 2.º y 9.º L. O. T. C.); un tercer grupo al «manejo de caudales o efectos públicos» (artículos 2.º y 15 L. O. T. C.) (19); otro a «la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos» (artículo 9.º, 2 L. O. T. C.), y sólo uno menciona específicamente «las cuentas que deben rendir quienes recauden caudales públicos» (artículo 15, 1 L. O. T. C.). Pero de todos ellos se desprende con nitidez que la actividad de control encomendada al Tribunal de Cuentas se extiende tanto a los gastos como a los ingresos públicos.

Finalmente, la respuesta que aporta el Derecho comparado a nuestra pregunta es plenamente coincidente con las dos visiones anteriormente expuestas.

Los artículos 252 y siguientes de la Ley sobre la Administración del Patrimonio y sobre la Contabilidad General del Estado en Italia, y en particular su artículo 262, claramente establecen que «respecto a la vigilancia sobre la recaudación de los ingresos requerida de la Corte dei Conti, les serán suministrados periódicamente... por parte de la Ragioneria y de las Administraciones centrales que corresponda, los resúmenes de las cuentas relativas a cada capítulo del Presupuesto de ingresos, las deudas de los agentes recaudadores, las cuotas vencidas a cargo de esos mismos agentes...» (20).

El Tribunal de Cuentas en Francia «juzga las cuentas de los contables públicos» (artículo 1.º Ley 22 de junio de 1967). El Tribunal —prosigue F. J. Fabre— debe conocer de todas las gestiones de fondos y valores que pertenezcan o estén confiados al Estado, colectividades locales y establecimientos públicos nacionales o locales (21).

Al Tribunal de Cuentas argentino, muy inspirado en el modelo francés, corresponde, a tenor de los artículos 78 y siguientes del Decreto-ley 23.354/56, el control de la marcha general de la Administración nacional y de las Haciendas pa-

(19) Sobre este punto, pueden encontrarse interesantes reflexiones en J. RAMALLO, *ob. cit.*, pág. 1227; y J. A. PIQUERAS, «Aspectos sustantivos y procesales de la responsabilidad derivada de alcance en la administración de fondos públicos», en la misma obra colectiva, pág. 1160.

(20) Vid. los comentarios que a este precepto dedican L. PICOZZI, *ob. cit.*, pág. 123; C. BENTIVENGA, *ob. cit.*, pág. 204; y G. FAZIO, *ob. cit.*, página 168.

(21) *Ob. cit.*, pág. 146.

raestatales, la fiscalización y vigilancia de las operaciones financiero-patrimoniales y la fiscalización de las empresas estatales y de las entidades de Derecho privado en las que tenga intervención el Estado (22).

En la República Federal Alemana la función fiscalizadora del Tribunal Federal de Cuentas está íntimamente ligada al desarrollo del ciclo presupuestario, por lo que su labor, que lógicamente incide en todas las cuentas rendidas sobre ingresos y gastos, se centra en la elaboración del «Dictamen sobre la Cuenta General del Estado». Documento que el Tribunal Federal de Cuentas elabora a la vista del informe que anualmente ha de rendir el ministro de Hacienda sobre los resultados de la gestión presupuestaria y económica desarrollada por su Departamento (23).

III. SIGNIFICADO Y ALCANCE DEL CONTROL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS SOBRE LOS INGRESOS PÚBLICOS

Cuando se alude al término «ingresos» conviene hacer una precisión inicial respecto a los dos sentidos con que habitualmente suele hacerse uso de esta expresión dentro del Derecho presupuestario, y que sustancialmente responden a su consideración sustantiva o material, de una parte, y a su consideración contable de otra.

En el primer sentido, el ingreso aparece como el resultado de una actividad dirigida a la exacción de los derechos económicos que constituyen el haber de la Hacienda Pública. Es la acepción que con notoria impropiedad ha querido recoger el artículo 22 de la Ley General Presupuestaria, al enumerar los «rendimientos» del patrimonio, los «productos» de la deuda y los demás «recursos» (auténticos ingresos en el sentido aludido), junto a los impuestos, contribuciones espe-

(22) Vid. C. M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho financiero*, Buenos Aires, 1977, vol. I, págs. 237 y sigs.

(23) Vid. H. SCHÄFER, *ob. cit.*, págs. 293 y sigs., donde, además, puede encontrarse una excelente exposición sintética de los sistemas de control anglosajón y soviético.

ciales, tasas y exacciones parafiscales, que son otras tantas instituciones jurídicas (24).

En el segundo de los aspectos mencionados, el ingreso coincide con el acto material de la entrada y contabilización de las cantidades recabadas por la Hacienda Pública. Es decir, en este sentido el ingreso viene a identificarse con lo que comúnmente denominamos «entradas».

De estos dos sentidos o acepciones del término «ingresos», cuyo control encomienda nuestro ordenamiento de forma indiscriminada al Tribunal de Cuentas, el control sobre la actividad liquidadora y recaudadora, actividad de gestión en sentido amplio, hasta la fecha ha sido prácticamente inexistente (25). Por otra parte, el control del Tribunal de Cuentas sobre las partidas de ingresos (entradas) no deberá limitarse en el futuro al «examen y comprobación» de la Cuenta General del Estado (artículo 10 L. O. C. T.), es decir, a un simple cotejo de la Cuenta General con las cuentas parciales (26), sino que habrá de extenderse, entre otras funciones:

a) A la redacción de informes o memorias ordinarias y extraordinarias y de mociones o notas, que se elevarán a las Cortes Generales, en los que se harán constar cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares se hayan observado, con indicación de las responsabilidades en que se hubiera incurrido y de las medidas para exigirla (artículo 12 L. O. C. T.).

(24) Vid. artículos 1.º y 3.º del Reglamento General de Recaudación y nuestro «Comentario al artículo 22 L. G. P.», en *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, cit.

(25) Análogo desequilibrio, respecto a la fiscalización del gasto, se observa también en la función desarrollada por la Intervención. Vid. J. GARCÍA «El control interno de la Administración financiera», I, *Jorn. Adm. Fin.*, 1968, pág. 24; J. M. PERULLES, «Posibilidades en el control de los ingresos públicos», en *Cron. Trib.*, 1976; y S. HERRERO, «Perspectivas del control en la Ley General Presupuestaria», en *Análisis de la Ley General Presupuestaria*, Madrid, 1977, págs. 183 y 188.

(26) Vid. A. GUTIÉRREZ, «La Cuenta General del Estado», en *Hda. Púb. Esp.*, 1974, pág. 147; R. DÍAZ, «La contabilidad en la Ley General Presupuestaria», en *Análisis de la Ley General Presupuestaria*, cit., página 297; M. DOMÍNGUEZ, «Las relaciones entre las Cortes Generales y el Tribunal de Cuentas», en *Crónicas del Tribunal de Cuentas 1981*, página 480, y F. GARCÍA, *ob. cit.*, págs. 231-232.

b) A la redacción del Informe o Memoria anual previsto en el artículo 136,2 de la Constitución, con el alcance que a dicho documento atribuye el artículo 13 L. O. T. C.

c) A la propuesta de cuantas medidas estime oportunas para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público (artículo 14 L. O. T. C.).

Es decir, en la nueva configuración de la acción de control sobre los ingresos públicos que la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas prescribe, el supremo órgano fiscalizador no podrá limitarse en el ejercicio de las funciones que le están encomendadas a comprobar la mayor o menor fidelidad entre las previsiones presupuestarias y su ejecución. El ámbito y el contenido de esas funciones son mucho más dilatados, pues el primero se extiende a la «fiscalización de la gestión económica del Estado y del sector público» en su conjunto. En tanto que el segundo comprende no sólo la emanación de un informe sobre la observancia de la Constitución y de las leyes reguladoras de los ingresos, en sus fases liquidadora y recaudadora, sino que debe llegar a emitir un juicio valorativo: *a)* sobre la eficacia global del sistema financiero (principio de suficiencia); *b)* sobre el cumplimiento de los fines extrafiscales encomendados al sistema financiero, con particular referencia a los principios de redistribución de la renta y progresividad, y *c)* sobre las medidas oportunas a adoptar en cada caso (27).

Dicho esto, conviene advertir que el nuevo control jurídico material y contable encomendado al Tribunal de Cuentas respecto a los ingresos públicos, deberá tener en cuenta, de un lado, la clase de ingresos respecto a los que se ejerce la fiscalización; de otro, el momento o momentos elegidos para hacerlo efectivo, dentro del procedimiento desplegado por el ingreso público en cuestión, desde su nacimiento, al reali-

(27) En el Derecho comparado algún autor (G. FAZIO, *ob. cit.*, página 167) ha querido ver en estas competencias, que en nuestro solar aparecen como complementarias o marginales, las más específicas y propias del Tribunal de Cuentas. Vid., entre nosotros, J. A. SANTAMARÍA, «Las funciones del Tribunal de Cuentas», II Encuentros del Tribunal de Cuentas, 1981, págs. 191 y sigs.; F. GARCÍA, *ob. cit.*, pág. 232; y A. MARTÍNEZ, *ob. cit.*, págs. 881 y sigs.

zarse el correspondiente supuesto de hecho, hasta el momento de su recepción a título definitivo en las arcas del Tesoro (28).

Por lo que se refiere a las distintas clases de ingresos (derechos económicos) objeto de la acción fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, el artículo 22 L. G. P. pone claramente de manifiesto: 1.º, el carácter omnicompreensivo de la enumeración efectuada; 2.º, la heterogeneidad de los recursos financieros mencionados, y 3.º, el común destino, exclusivo o compartido, permanente o habitual, de los ingresos públicos a la cobertura del gasto público (29). A partir de estos principios, la acción fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, tanto en su aspecto contable como jurídico material, deberá plegarse a la naturaleza jurídica y relevancia económica del ingreso público objeto de examen.

En cuanto a la adecuación del control a desarrollar por el Tribunal de Cuentas a las distintas fases o momentos por los que atraviesa la gestión de los ingresos públicos, parece evidente, a tenor del ciclo contable seguido por los mismos, que ese control será más tenue (de simple vigilancia se habla en el Derecho comparado) (30) en la fase de reconocimiento y liquidación de los derechos, donde se estima que el interés directo de los afectados y las facultades atribuidas a la Intervención (31) son garantía suficiente para mantener viva la presunción de legalidad que acompaña a los actos administrativos (38), en tanto que habrá de ser más riguroso en las fases de recaudación y entrega de los fondos en el Tesoro. Es decir, el Tribunal de Cuentas debe encontrarse en situación de poder emitir un juicio acerca de si los ingresos que

(28) Vid. L. PICOZZI, *ob. cit.*, pág. 123; C. BENTIVENGA, *ob. cit.*, página 22, y nuestro «Comentario» al artículo 22 L. G. P., en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, cit.

(29) Puede resultar ilustrativo en este contexto la lectura del artículo 3.º de la Ordenanza Tributaria Alemana, al disponer que «la obtención de los ingresos puede ser un fin secundario de los impuestos», Cfr., en nuestro ordenamiento, el artículo 1.º, 1 i) del Real Decreto de 30 de diciembre de 1976.

(30) Vid. artículo 262 Reg. Amm. Patrim. Cont. Gen. Stato.

(31) Vid. artículo 98 L. G. P.

(32) Vid. artículo 8.º L. G. T. y el «Comentario» que dedicamos a dicho precepto en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, citada.

deberían haberse percibido han sido efectivamente recaudados y sobre si las cantidades recaudadas han sido íntegramente depositadas en el Tesoro; operaciones ambas sobre las que en las actuales circunstancias, de mera información contable, el Tribunal de Cuentas debe de encontrar serias dificultades para cumplir de forma satisfactoria su cometido.

Con todo, no son éstas las únicas dificultades de naturaleza jurídica a sortear por el Tribunal de Cuentas en el desarrollo de las funciones que el ordenamiento le tiene encomendadas. Junto a las anteriormente citadas cabe mencionar:

1.º El carácter de mera previsión de las cifras presupuestarias de ingresos (artículo 48 L. G. P.). No es lo mismo controlar la adecuación de la ejecución presupuestaria en materia de gastos, donde las cantidades autorizadas marcan un límite, cuya superación se sanciona con la nulidad de pleno derecho (artículo 60 L. G. P.), que hacerlo respecto a los ingresos, donde la fuerza de los hechos, con más rigor que las prescripciones jurídicas, obliga a hablar de previsiones o de cálculos, ante la imposibilidad e inconveniencia de marcar unas cifras exactas, que constituyan un límite a la recaudación (33).

2.º La distribución de competencias entre distintas dependencias de la Administración financiera en materia de ingresos. Ya señalamos en el epígrafe introductorio que frente a la unidad de propuesta, autorización y ejecución que preside la realización de los gastos públicos, la tradicional separación de funciones de la Administración financiera en sus dos órdenes de gestión para la liquidación y gestión para la recaudación (artículo 90 L. G. T.), no sólo dificulta materialmente el ejercicio de la correspondiente acción fiscalizadora, sino que relativiza un tanto el resultado final al que pueda llegarse, pues suele entenderse que la simple concurrencia de dos dependencias administrativas distintas garantiza suficientemente la legalidad del acto. Lo cual, aun dando por supuesto que sea cierto, nada dice respecto a la eficacia y racionalidad económica del acto de ingreso objeto de control.

(33) Vid. nuestra «Introducción al Derecho presupuestario», cit., página 244, y nuestro «Comentario» al artículo 43 L. G. P., en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, cit.

3.º La firmeza de los actos administrativos de ingreso. Dado el carácter de control a posteriori encomendado a nuestro Tribunal de Cuentas, en general propio de todos los órganos que ejercen un control externo, los actos sobre los que el alto Tribunal despliega su labor fiscalizadora son actos jurídicamente inatacables (artículo 8.º L. G. T.) (34). Circunstancia que, de una parte, determina ese carácter represivo (por la exigencia de responsabilidades a que la irregularidad observada puede dar lugar) y ejemplificador, que preside las actuaciones del Tribunal de Cuentas, y, de otra, debe estimular a aprovechar en mayor medida el caudal de experiencias fiscalizadoras en poder del alto Tribunal, para desarrollar su participación en un control de ejecución sobre los ingresos públicos más estrechamente coordinados con el efectuado por la Intervención General (35).

IV. ALGUNAS CUESTIONES DE PROCEDIMIENTO

Hasta este momento de la exposición nos hemos referido fundamentalmente al objeto y contenido del control del Tribunal de Cuentas sobre los ingresos públicos, es decir, a lo que pudiéramos considerar la respuesta al «qué» de nuestra investigación. Desearíamos dedicar este último epígrafe a glosar algunas cuestiones de procedimiento, esto es, a responder a la pregunta: ¿cómo puede llevar a término el Tribunal de Cuentas las funciones que el ordenamiento le encomienda respecto a la fiscalización de los ingresos públicos?

La primera consideración que debe ser hecha en este punto, que no por repetida resulta menos necesaria, enlaza con lo que decíamos al final del epígrafe anterior y se refiere a la necesaria mejora en la distribución del sistema de controles existentes (36). Mejora que no sólo afecta a las relaciones

(34) Vid. nuestro «Comentario» a este precepto en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, cit.; C. ALBIÑANA, *El control de la Hacienda Pública*, cit., págs. 203 y sigs., y F. GARCÍA, *ob. cit.*, páginas 233-234.

(35) Vid., con anterioridad a la Constitución de 1978, S. FERNÁNDEZ-VICTORIO, «El control externo de la actividad financiera de la Administración Pública», Madrid, 1977, págs. 144 y sigs. Después de 1978 puede verse J. L. GARCÍA, *ob. cit.*, págs. 651 y sigs., y M. DOMÍNGUEZ, *ob. cit.*, págs. 485-486.

(36) Vid. E. GONZÁLEZ, *Una aproximación al tema de la naturaleza jurídica del Tribunal de Cuentas*, cit., págs. 618 y sigs., y bibliografía

entre la Intervención y el Tribunal de Cuentas, sino que se extiende al más amplio campo de las garantías del administrado en general. Quedarían vacíos de contenido preceptos como los artículos 9.º, 13 y 14 de su Ley Orgánica, si el Tribunal de Cuentas se limitase a cotejar la Cuenta General con las parciales que obran en su poder. Los supuestos de mera lesión económica al haber del Estado por inoportunidad originaria o sobrevenida de los actos o de desconocimiento del principio de capacidad contributiva por parte de las normas tributarias, tan difíciles de encauzar de ordinario por la vía de la revisión jurisdiccional, pueden encontrar su campo apropiado de desenvolvimiento a través de una moderna e inteligente configuración de la fiscalización sobre la gestión económica del sector público bajo los principios de eficiencia y economía, que expresamente encomienda al Tribunal de Cuentas su Ley Orgánica (artículos 9.º, 13 y 14) (37).

Pero junto a la extensión subjetiva y objetiva de funciones, es elemento imprescindible su adecuada delimitación para evitar la existencia de duplicidades e injerencias innecesarias, que dificultan la marcha de la vida administrativa, agobian al administrado y hacen pesar sobre el funcionario ejecutor la desesperante sensación de estar perdiendo el tiempo. Soy consciente de que éste es uno de los puntos más delicados de mi exposición, porque, de una parte, he postulado, con convicción, la necesidad de extender, racionalizar y hacer más eficaz la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas sobre los ingresos públicos, pensando que con ello no realizo una construcción doctrinal más o menos alambicada, sino que en nuestro ordenamiento jurídico existen hoy día elementos suficientes para hacer presente de modo mucho más eficiente y racional la acción fiscalizadora del Tribunal de Cuentas sobre los ingresos públicos. Pero simultáneamente, no conviene perder de vista la realidad sobre la que operamos, y esa realidad, bien conocida por cuantos estudiosos se han ocupado del tema, se centra en un punto: estamos demasiado

allí citada, con particular referencia a los estudios de A. RAQUEJO, «El juego de poderes en el control de la Administración económica», en *Doc. Adm.*, 1966, págs. 44-45, y «La Intervención General de la Administración General del Estado 1808-1974», en *Itinerario histórico de la Intervención General del Estado*, Madrid, 1976, págs. 481 y sigs.

((37) Sobre este punto vid. el trabajo tantas veces citado de Fructuoso GARCÍA, en *Crónica del Tribunal de Cuentas 1981*.

acostumbrados a mantener lejos la acción fiscalizadora del Tribunal de Cuentas.

No importa ahora tanto tratar de indagar las posibles causas de ese fenómeno (naturaleza de previsión o competencia de nuestro documento presupuestario, exigencias del control a posteriori, demoras en la rendición de cuentas, etc.), cuanto constatar su existencia. Y ese distanciamiento de la acción fiscalizadora del Tribunal de Cuentas es un dato, que cuando se quiere actuar sobre el presente pensando en el futuro, conviene valorar adecuadamente para no incurrir en dos vicios extremos: uno sería pensar que la realidad existente es inmodificable; el otro sobreestimar los cambios que pueden introducirse mediante normas jurídicas en un país donde todavía puede considerarse vigente el Derecho romano a través de la «tradición jurídica catalana» (38). Y todo ello sin perder de vista la relevancia —y también nuevos peligros— que pueden derivarse de la actual dependencia directa de las Cortes del Tribunal de Cuentas (39).

Dentro del marco descrito, tratar de precisar en concreto los contornos de la acción fiscalizadora de nuevo estilo a desarrollar por el Tribunal de Cuentas sobre los ingresos públicos no es tarea fácil. Pero, en esencia, habrá de discurrir entre los límites siguientes.

Respecto a la acción clásica de control que comparte con la Intervención General, deberá tenderse a dar entrada al Tribunal, aunque sólo sea a efectos informativos, dentro del ciclo contable de los ingresos en momentos anteriores al de la rendición de cuentas, de suerte que, desde un punto de vista negativo, no se trace un muro de impenetrabilidad entre los controles previo y posterior, y, desde una perspectiva positiva, se vaya aproximando la función fiscalizadora del Tribunal, siempre que ello sea posible, a una acción de control de carácter concomitante o simultáneo, es decir, a lo que en la doctrina se conoce como control de ejecución (40).

(38) Cfr. artículo 1.º Compilación Foral Catalana.

(39) Vid. nuestro estudio *Una aproximación al tema de la naturaleza jurídica del Tribunal de Cuentas*, y bibliografía allí citada.

(40) Vid., por ejemplo, C. BENTIVENGA, *ob. cit.*, págs. 272 y 312 y siguientes, y C. ALBIÑANA, *El control de la Hacienda Pública*, cit., páginas 203 y sigs.

Ante las nuevas competencias que el Tribunal de Cuentas deberá asumir con relación a la fiscalización de la gestión económica del sector público en materia de ingresos, adquiere especial relevancia el uso de los instrumentos legales que los artículos 9.º, 13 y 14 L.O.T.C. ponen a disposición del Tribunal, particularmente frente a los actos legales, pero inoportunos o perjudiciales, y frente a los supuestos, normativos o aplicativos, de inadecuada consideración del principio de capacidad contributiva.

Finalmente, con relación a la posible politización de las decisiones del Tribunal de Cuentas que pudiera derivarse de su actual dependencia orgánica de las Cortes Generales, no queda otro camino que subrayar la independencia funcional a través de un desarrollo altamente profesionalizado de sus competencias técnicas.

Pero junto a las competencias más o menos novedosas derivadas de su vigente Ley Orgánica, el Tribunal de Cuentas deberá seguir prestando máxima atención a lo que pudiéramos denominar sus competencias clásicas, impregnadas —eso sí— del nuevo espíritu que late en los preceptos previamente comentados. Entre esas competencias, ninguna tan relevante como la relativa al examen y comprobación de la Cuenta General del Estado (41).

De los artículos 132 y 133 L. G. P. puede deducirse que la Cuenta General del Estado es el documento que refleja todas las operaciones presupuestarias, patrimoniales y de tesorería, llevadas a cabo durante el ejercicio correspondiente. Por lo tanto, en lo que aquí nos interesa, ha de comprender, desde luego, la liquidación del estado de ingresos, que con la misma clasificación que presentan los Presupuestos, expresará:

1. Las previsiones presupuestarias (42).
2. Los derechos reconocidos y liquidados.

(41) Vid. artículos 81 y 132 y sigs. L. G. P., y las obras previamente citadas de GUTIÉRREZ ROBLES, Ramón DÍAZ, José Luis GARCÍA y DOMÍNGUEZ ALONSO.

(42) Téngase presente la reciente Orden Ministerial de 24 de julio de 1985, por la que se regula la contabilización de determinadas operaciones derivadas de la gestión de los tributos, a efectos de que los datos reflejados sean más significativos y el proceso contable más ágil.

3. Los ingresos realizados.

4. Los derechos pendientes de cobro, clasificados, a su vez, en los que se incorporen al Presupuesto siguiente y los que se integren en los valores a cobrar procedentes de ejercicios anteriores.

5. La comparación de las previsiones con los derechos liquidados imputables al ejercicio y con los ingresos obtenidos.

Dicho esto, conviene recordar que la obligación de rendir las cuentas económicas del sector público al Tribunal de Cuentas ha de realizarse a través de la Intervención General de la Administración del Estado (artículos 123 y 126 L. G. P.), a la que en particular corresponde «formar la Cuenta General del Estado» (artículo 126 L. G. P.). De lo que se desprende, dando por supuesto que nos encontramos con todas las limitaciones propias de un control meramente contable (43), que la eficacia de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas queda subordinada, de una parte, a la estructura, contenido y justificación de las cuentas parciales que periódicamente han de rendir al Tribunal los funcionarios obligados a ello (artículos 125 a 127 L. G. P.) y, de otra, a la propia prontitud y esmero con que dichos funcionarios cumplan (o, en su caso, puedan ser compelidos a cumplir) las funciones que les encomienda el artículo 128 L. G. P. (44).

Para concluir, una breve reflexión, también en torno al «cómo», pero de signo más realista. Se refiere a la posibilidad efectiva de realizar el cúmulo de tareas, nuevas unas, viejas con traje nuevo otras, que la Ley Orgánica ha encomendado al Tribunal de Cuentas. Porque, adviértase bien: es una constante en la evolución de todas las instituciones que, al enfrentarse con la asunción de nuevas o más acabadas competencias, brille más el sol de los poderes consecui-

(43) Vid. artículos 136 y 137 L. G. P. Sobre este punto se ha pronunciado profusamente la doctrina, por boca de S. FERNÁNDEZ-VICTORIO, C. ALBIÑANA, J. L. GARCÍA, J. A. SANTAMARÍA, F. GARCÍA, DOMÍNGUEZ ALONSO, etcétera, en las obras previamente citadas.

(44) Obsérvese que el Tribunal de Cuentas tampoco queda exento de responsabilidad en esta materia, en virtud de las competencias que le asignan los artículos 130 L. G. P. y 12,2 de su Ley Orgánica. Vid. R. DÍAZ, *ob. cit.*, págs. 293 y sigs.

dos que las sombras de la carga que las nuevas tareas van a hacer pesar sobre la institución en cuestión.

Centrándonos en el tema concreto del control de los ingresos públicos, conviene tener presente que una acción fiscalizadora que no sólo pretenda someter a los principios de eficiencia y economía la percepción de los impuestos, contribuciones especiales, tasas y exacciones parafiscales del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones locales (artículo 9.º L. O. T. C.), sino que además se extienda a valorar la observancia de la Constitución y de las demás leyes reguladoras de los ingresos del sector público (artículo 13 L. O. T. C.), es un auténtico mar sin orillas. Y cuando una institución, por bien dotada y prestigiosa que sea, se encuentra ante un mar de semejantes proporciones, es fácil que se produzca uno de estos supuestos: que animada del mejor espíritu sucumba ante el peso de la carga, o que, ante la imposibilidad material de hacer frente a la tarea encomendada, opte porque todo siga igual.

No es aventurado suponer que ninguno de los aquí presentes deseamos que sucedan ni una cosa ni otra. Por eso, es imprescindible, primero, seleccionar cuidadosamente los sectores que por su especial relevancia, tradicional presencia de irregularidades o mayor complejidad, reclaman de modo preferente la acción fiscalizadora del Tribunal de Cuentas. Verificada esta primera labor de selección material u objetiva, será preciso introducir técnicas de muestreo, que faciliten y hagan más racional el control (45).

Creo que siguiendo algunas de las sugerencias aquí vertidas y otras muchas avanzadas en anteriores seminarios y encuentros por personas que conocen con más profundidad el Tribunal de Cuentas, podrá conseguirse el doble efecto, primero, por más inmediato, de contribuir a elaborar un buen anteproyecto de ley de funcionamiento del Tribunal de Cuentas y, en última instancia, de colaborar en la tarea de diseñar un Tribunal de Cuentas más próximo, apreciado y eficaz.

(45) En términos semejantes a los aquí expuestos se han pronunciado con anterioridad J. A. SANTAMARÍA, *ob. cit.*, pág. 192, y F. GARCÍA, *ob. cit.*, págs. 165 y 233.

EL CONTROL DE LOS INGRESOS
PUBLICOS POR EL TRIBUNAL DE
CUENTAS: UN ANALISIS DE
SU PREVISIBLE EVOLUCION

JOSE LUIS GISBERT IÑESTA

Censor del Tribunal de Cuentas

SUMARIO

1. SITUACIÓN ACTUAL.
2. MODALIDADES DEL CONTROL DE LOS INGRESOS PÚBLICOS Y OBJETIVOS ENCUADRABLES EN LAS MISMAS:
 - a) Control de legalidad.
 - b) Control de eficiencia y economía.
 - c) Control de eficacia.
 - d) Enumeración de objetivos concretos de control.
3. ¿HACIA UN CONTROL DE SISTEMAS?
4. EL CONTROL DE LOS INGRESOS PÚBLICOS A TRAVÉS DEL EJERCICIO DE LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS.
5. REFLEXIONES FINALES.

1. SITUACIÓN ACTUAL

A pesar de resultar ciertamente tópico, al tratar del control del Tribunal de Cuentas sobre los ingresos públicos (1), destacar el desequilibrio que presenta respecto del control del gasto, tanto a nivel de interés académico como de realizaciones prácticas, la referencia es forzosa, siquiera sea para tomar mayor conciencia —si cabe— de la situación actual y dejar bien claro de partida que la tenue relación que hasta el momento ha existido entre el supremo órgano fiscalizador y la vertiente financiera del sector público poco tiene que ver y en nada condiciona la intensidad que potencialmente esta relación encierra.

Ello no quiere decir, por supuesto, que el Tribunal de Cuentas tenga abandonado por completo el control de los ingresos, lo cual, por otra parte, resulta prácticamente inviable, habida cuenta de la íntima conexión existente entre ingresos y gastos como vertientes indisolubles de la actividad

(1) De las posibles acepciones del concepto «ingresos públicos», se utiliza en esta comunicación la más amplia, entendiendo por tales el conjunto de recursos que posibilitan al sector público financiar el desarrollo pleno de su capacidad de gasto, ya que la delimitación de otras más rigurosas técnicamente requeriría de toda una serie de precisiones que se considera no añaden mayor utilidad en cuanto al tema de fondo.

económico-financiera del sector público. Así, además del necesario tratamiento de los ingresos públicos en los trabajos relativos a las sucesivas Cuentas Generales, imprescindible para la determinación de los resultados de ejercicios, debe recordarse la presentación a las Cortes Generales de una moción sobre el régimen fiscal de las atenciones de carácter social y representativo de los altos cargos, así como el campo de las fiscalizaciones concretas realizadas a diversas entidades públicas (Organismos autónomos, Entes públicos, Comunidades Autónomas, etc.), en las que los ingresos allegados a las mismas han sido tratados como una más de las parcelas o áreas fiscalizadas.

Ahora bien, lo realizado hasta la fecha no agota en modo alguno las posibilidades de actuación que el ordenamiento jurídico asigna al Tribunal de Cuentas en cuanto al control de los ingresos públicos.

Del conjunto de causas explicativas de la actual situación de desequilibrio entre el control de los ingresos y el de los gastos públicos, hay una a cuya exposición resulta difícil sustraerse, y que podría calificarse como psicológica, aun cuando se adviertan en la misma connotaciones jurídicas. Asumiendo como principio el que las instituciones no puedan —o no deben— ser ajenas a la realidad social, y siendo indudable que el grado de intensidad de los requerimientos sociales acerca de la intervención del Tribunal de Cuentas en su función fiscalizadora es muy inferior tratándose de ingresos que de gastos públicos (2), resulta plenamente coherente que la institución fiscalizadora recoja y haga suya la mayor sensibilidad del ciudadano hacia los gastos públicos, y que ello se traduzca en una actuación menos intensa en materia de ingresos, máxime cuando lo que se le ha estado exigiendo tradicionalmente era que llevase a cabo un puro control de legalidad.

Si a esto se añade la magnitud de las funciones atribuidas al nuevo Tribunal de Cuentas y la escasez de medios con que

(2) Debido a la existencia del principio de reserva de la Ley en materia tributaria, al carácter reglado de los actos administrativos sobre la materia y a la posibilidad de entablar recursos y acceder a la vía jurisdiccional, que brindan al contribuyente, por lo menos en los más relevantes conceptos tributarios, una sensación de «auto-defensa» y control de la que carece en la vertiente del gasto.

cuenta para la realización de aquéllas en el grado deseable, obtendremos un combinado de hechos y circunstancias que por sí mismas, y con independencia de otras concurrentes, explica razonablemente la situación actual.

Por todo ello, si se adopta como necesario punto de referencia la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (LOTC), la amplitud de las competencias y facultades que ésta le asigna con relación al control de los ingresos implica que hablar en la actualidad de un control de este tipo, con la extensión e intensidad de la Ley Orgánica posibilita, nos lleve a hablar del futuro más que del presente.

En este sentido, se apunta a continuación algunos de los objetivos que, con cabida en los amplios márgenes de su Ley Orgánica, pudiera plantearse el Tribunal de Cuentas en materia de control de ingresos públicos, enmarcados en las modalidades o variantes de control que progresivamente se van acrisolando bajo las expresiones control de legalidad, de eficiencia y economía y de eficacia, cuya base normativa se sitúa en los artículos 9.º y 13 de la referida Ley Orgánica. Como advertencia previa, debe indicarse que tales objetivos se expresan a título puramente ejemplificativo, no exhaustivo, en cuanto manifestaciones especialmente significativas, por su trascendencia o novedad, de la actividad de control en este campo.

2. MODALIDADES DEL CONTROL DE LOS INGRESOS PÚBLICOS Y OBJETIVOS ENCUADRABLES EN LAS MISMAS

a) *Control de legalidad*

Las referencias normativas de la LOTC que amparan el ejercicio de esta modalidad de control son fundamentalmente las siguientes: el artículo 9.º, 1 que se limita a apuntarlo («La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sostenimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía»), el artículo 12, 2 («El Tribunal de Cuentas hará constar cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado...») y, muy especialmente, el artículo 13, 1 (el Informe o Memoria

anual se extenderá, entre otros, a los extremos siguientes: «a. La observancia de la Constitución, de las Leyes reguladoras de los Ingresos y Gastos del sector público y, en general, de las normas que afecten a la actividad económico-financiera del mismo»).

Situados en este punto, cabría distinguir, partiendo de un concepto amplio del control de legalidad que prescinda del dato de cuál sea el órgano encargado de llevarlo a efecto, entre un control de la adecuación de la normativa reguladora del ingreso público de que se trate al bloque del ordenamiento jurídico y un control de la legalidad de la gestión, esto es, de los procedimientos concretos seguidos hasta la percepción efectiva del ingreso y su entrada en las arcas públicas.

En cuanto al primero de estos aspectos, resulta claro que el Tribunal de Cuentas carece de competencias —en el ejercicio de su función fiscalizadora— para pronunciarse acerca de la virtualidad normativa de disposiciones generales, sea cual fuere su rango, emanadas de las instancias públicas facultadas para ello. En este sentido, la delimitación de los objetivos del comportamiento social y de la gestión pública contenida en las normas es algo ajeno al Tribunal de Cuentas, que le viene dado, y sobre cuya eficacia jurídica no puede influir. Así, la observancia de los principios constitucionales de jerarquía normativa (art. 9.º), de capacidad contributiva (art. 31,1), de reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31, 3), etc., debe ser velada por los órganos constitucionales previstos a tal efecto, en función del rango de la norma en cuestión (Tribunal Constitucional, en el caso de disposiciones con fuerza de ley, y órganos del Poder Judicial, en los demás casos).

Ahora bien, excluir la posibilidad de que la voz del Tribunal de Cuentas se pueda oír en estas materias serían tanto como infravalorar la utilidad que esta institución dado su carácter técnico, puede aportar. ¿Cómo instrumentar esta utilidad? La vía no puede ser sino la potenciación de su función asesora y consultiva, como órgano técnico de apoyo a las Cortes Generales. Un ejemplo podría aclarar esta afirmación. Pensemos en una ley que establezca determinados objetivos de política económica, a cuyo servicio se instrumentan medidas concretas por vía reglamentaria que afectan a la materia de

ingresos. Pues bien, si en el ejercicio de sus funciones el Tribunal de Cuentas pudiera llegar a la conclusión de que las medidas adoptadas no son técnicamente adecuadas a los objetivos marcados, tal evidencia debe ser puesta de manifiesto para la adopción de los instrumentos correctivos que permitan llegar a alcanzar los objetivos señalados.

El Derecho comparado nos muestra suficientes ejemplos de cómo la intervención de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en esta línea no sólo está prevista, sino que se articula como un filtro técnico previo a la adopción de disposiciones generales en materia financiera (3).

La actuación del Tribunal de Cuentas en esta vía asesora y consultiva se desprende implícitamente de su dependencia directa de las Cortes Generales, en virtud de la cual éstas pueden solicitar cuantos asesoramientos y consultas estimen convenientes (4), y, más concretamente, del artículo 14, 1 LOTC, que posibilita el ejercicio de un asesoramiento «sui generis», en la medida que no precisa de la excitación previa del órgano a asesorar, al establecer que «el Tribunal de Cuentas propondrá las medidas a adoptar, en su caso, para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público». De otra parte, no puede olvidarse que la figura de la moción a que se refiere el artículo 12 no supone, en definitiva, sino el punto de encuentro de las funciones fiscalizadora y asesora del Tribunal de Cuentas, utilizable en la misma medida para las vertientes del gasto y del ingreso.

El segundo de los aspectos antes señalados, el control de la legalidad de la gestión en materia de ingresos, ofrece per-

(3) Así, a título de ejemplo, el Tribunal Federal de Alemania no sólo recibe los proyectos de ley y de otras normas sobre la materia, sino que participa incluso en las deliberaciones entre representantes de los distintos Ministerios afectados, lo que supone la articulación de un control preventivo sumamente útil.

(4) Interpretando de esta forma la relación de dependencia, la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas requirió a éste, mediante Resolución de 12 de diciembre de 1983, para la realización de un estudio relativo al actual régimen legal y aplicación en la práctica de los sistemas de contratación establecidos por la Ley de Contratos del Estado, con la propuesta de modificaciones que se considerasen necesarias, que dio lugar a un informe aprobado por el Pleno el 31 de mayo de 1984.

files menos problemáticos, pudiéndose ejercer el mismo con similares características competenciales y de extensión que las que presenta el control del gasto. Únicamente cabría añadir en este punto que la heterogeneidad de los ingresos que afluyen al sector público exige una modalización del alcance y contenido del control, para cada categoría de ingresos, apareciendo en este sentido el conjunto de los tributos como una categoría destacada de las restantes, debido a la presencia de la misma de principios perfectamente definidos y consolidados incluso a nivel constitucional. Este tipo de control debería incidir especialmente en los conceptos tributarios definidos con menos nitidez y que mayor problemática plantean (tasas, exacciones parafiscales, etc.), así como en el complejo mundo de los gastos fiscales, a que después se hará referencia (5).

b) *Control de eficiencia y economía*

El control de eficiencia y economía (términos éstos equiparables según el mayoritario sentir doctrinal) podría definirse, a grandes rasgos, como aquel que está encaminado a la comprobación de que los productos o servicios públicos se prestan o desarrollan con la mejor relación posible entre grado de alcance de objetivos y nivel de coste incurrido.

En esta modalidad de control, que no ofrece perfiles significativamente diferenciados tratándose de ingresos o gastos, se podría situar como objetivo de fiscalización, por ejemplo, el análisis de la rentabilidad de la recaudación, como señala el artículo 20 de la Declaración de Lima de a INTOSAL, sobre líneas básicas de la fiscalización, debiendo llegar, en su caso, a la proposición de las medidas de reforma que sean precisas, e incluso de supresión de algún tipo de ingreso, cuando la pervivencia del mismo le suponga al sector público una distracción de recursos antieconómica.

c) *Control de eficacia*

El control de eficacia, tendente a la constatación de que los objetivos previstos se han alcanzado (con independencia

(5) A nivel práctico, tratándose de ingresos públicos afectados a un determinado empleo, parece conveniente que su fiscalización no se separe de la de los gastos correspondientes.

de los costes que su consecución hayan supuesto), no puede referirse exclusivamente en materia de ingresos públicos al cumplimiento de las previsiones de los estados presupuestarios de ingresos o de los programas de ingresos públicos, como se desprendería de la simple lectura de los artículos 9.º, 2 y 13, 1 b) y d) de la LOTC.

Efectivamente, los objetivos a alcanzar no se reducen a un montante monetario, tratándose de los tributos (de nuevo hay que traer a colación los distintos tipos de ingresos), toda vez que los mismos no cumplen únicamente una finalidad recaudatoria, sino que, con arreglo a lo previsto en el artículo 4.º de la Ley General Tributaria, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso social y procurar una mejor distribución de la renta nacional. Se trata, ciertamente, de objetivos no cuantificados, pero que deben ser tenidos en consideración a la hora de emitir una valoración genérica desde una perspectiva de control de eficacia, aun cuando ésta se haga más compleja.

Comentario aparte merece los gastos fiscales. Estos pueden ser considerados, para su fiscalización, tanto desde la vertiente del ingreso como del gasto. La cuestión, sin embargo, no es puramente académica, porque su tratamiento como gasto comportaría una aproximación de la fiscalización al beneficiario de los mismos, si se entiende que caben en términos del artículo 4.º, 2 de la LOTC («Al Tribunal de Cuentas corresponde la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales y otras ayudas del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas»). Se trata, ciertamente, de una cuestión abierta, resultando ilustrativo al respecto la lectura de los trabajos parlamentarios sobre este precepto (6).

La razón de traer a colación en este punto a los gastos fiscales es clara: la estrecha relación de éstos con objetivos de política económica, en cuanto instrumentos ordinariamente al servicio de la misma, exigiría, desde la óptica del control de eficacia, la realización de las actuaciones tendentes a la constatación de la incidencia de los gastos fiscales en lo consecución de los objetivos programados.

(6) Especialmente, el *Diario de Sesiones del Senado*, núm. 146, relativo a la celebrada el 30 de marzo de 1982.

d) *Enumeración de objetivos concretos de control*

Los grandes objetivos del control de los ingresos públicos se reconducen, en definitiva, a la verificación de que la gestión —en sentido amplio— de los mismos se realiza conforme a los principios de legalidad (desde el punto de vista formal, numérico-contable y material), eficiencia y economía y eficacia.

Ello se traduce en la práctica en todo un conjunto de objetivos más concretos, tales como los que se enumeran a continuación a título puramente ejemplificativo, bien entendido que alguno de los que se citan son al tiempo pasos o fases del procedimiento de fiscalización.

— Verificación de que los ingresos, especialmente los tributarios (y los gastos fiscales), se han fijado con arreglo a la ley e ingresado en la forma debida, y que las cantidades ingresadas figuran en la cuenta presupuestaria.

— Adecuación de la organización incluyendo la dotación de personal y material de las oficinas de Hacienda.

— Análisis de la eficacia de la vigilancia ejercida por las autoridades con facultades revisoras, comprendiendo el examen de recursos administrativos.

— Constatación de posibles deficiencias de tramitación y su eventual localización geográfica.

— Examen (a través de especialistas cualificados) de la adecuación de los procesos informáticos de la contabilidad de los recursos (cantidades pendientes de ingresar, fase en que se encuentran los expedientes, liquidación de intereses de demora, etc.).

— Cotejo de las cifras presupuestadas con los ingresos efectivos y análisis crítico de la justificación razonada de las variaciones y desviaciones realizadas por la Administración que rinde las cuentas, deteniéndose en especial en aquellos conceptos cuya recaudación sistemáticamente queda por debajo de las cifras presupuestadas.

— Examen de la evolución de los derechos contraídos y no satisfechos.

— Examen específico de las resoluciones a las soli-

citades de concesión de facilidades para el pago, a fin de comprobar que se dan las condiciones legales establecidas y que las decisiones adoptadas se atienen al margen de discrecionalidad y libre apreciación acotado por la ley. Especialmente, que las posibilidades de recaudar no han quedado comprometidas por las medidas adoptadas.

— Verificación de que las medidas administrativas de la fase de recaudación ejecutiva o forzosa son adecuadas y suficientes en orden a asegurar el ingreso efectivo.

— Examen de casos aislados en los que la experiencia acumulada indica que determinadas cuestiones jurídicas no se resuelven acertadamente.

— Idoneidad de los planes de inspección en orden al descubrimiento de «bolsas de fraude».

— Análisis de la representatividad de los resultados que exponen las cuentas (que se distingan las sucesivas fases del ingreso, que los que figuren como tales lo sean efectivamente, que no se comprenden conceptos heterogéneos que deformen la información, etc.).

3. *¿Hacia un control de sistemas?*

La exposición realizada de los posibles objetivos de control de los ingresos públicos por el Tribunal de Cuentas debe acompañarse forzosamente de una referencia a las grandes dificultades prácticas que la consecución de los mismos implica, si no se quiere alimentar vanamente expectativas de control que no son acordes con la realidad presente.

Así, situados en el siempre candente problema del fraude fiscal, resulta ocioso destacar que, cuando los servicios de inspección de las administraciones fiscales, que disponen de numeroso personal especializado, no llegan a eliminar, ni siquiera a reducir razonablemente, los fraudes fiscales, sería utópico esperar resultados espectaculares de una acción del Tribunal de Cuentas, que puede adscribir a esta función u objetivo medios mucho más reducidos. Sin embargo, ello no obsta para que tal objetivo deba estar presente, siquiera sea para contribuir de alguna forma al mantenimiento de la

confianza pública en la justicia e imparcialidad del sistema fiscal.

De lo expuesto se deduce que una exigencia mínima de la racionalidad en el ejercicio de la actividad de control implica que debe eludirse, por supuesto, la duplicidad o multiplicidad inútil de controles, así como superarse las tentaciones que puedan sentirse de atraer hacia el órgano de control externo funciones que correspondan a las distintas esferas o instancias de la Administración financiera y tributaria, que en el desarrollo ordinario de sus competencias llevan a cabo actuaciones de control.

Ambas finalidades pueden corregirse con la articulación del llamado control de sistemas, modalidad que ha ido consolidando en la práctica el Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas. Aplicado a la gestión presupuestaria y contable, las razones expuesta por PIERRE LELONG, su expresidente, para justificar su aplicación son trasladables a nuestro país: la relativa falta de medios de que se dispone, en comparación con la extensión del ámbito de control que debe cubrir dicho Tribunal.

La ventaja que presenta este método, plenamente aplicable a los ingresos, es la de crear una cierta cooperación entre el controlador y el controlado, tratando de beneficiarse el primero de los controles internos y externos puestos en práctica por el segundo. Por otra parte, permite economizar medios, tanto desde el punto de vista del órgano de control como del controlado, ya que, en la medida de lo posible, evita a éste someterse a un control suplementario e idéntico a aquéllos por los que ha pasado.

Este control, son palabras de LELONG, pretende asegurarse de la fiabilidad de los procedimientos de control existentes, de su capacidad para prevenir, detectar y sancionar posibles fallos del sistema. El control de los sistemas no suprime toda la verificación contable, sino que trata principalmente de conseguir una valoración de los sistemas, que puede llevar a la proposición de otros nuevos más operativos, tanto para el fiscalizado como para el propio órgano de control.

4. *El control de los ingresos públicos a través del ejercicio de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas*

El control externo conferido al Tribunal de Cuentas no se agota, tanto en materia de gastos como de ingresos, con el ejercicio de la función fiscalizadora. Anteriormente se hacía referencia a la utilidad que podía reportar la pontenciación de la función asesora de esta institución, basada en dos criterios rectores: oportunidad temporal y rigor técnico. Es el momento, por tanto, de aludir a la función del Tribunal de Cuentas que tradicionalmente se ha predicado con mayor intensidad, la función jurisdiccional, destacando la trascendencia de las innovaciones introducidas en esta materia por la LOTC, merced fundamentalmente a la subjetivación del concepto de responsabilidad contable.

El resultado de control que se deriva del ejercicio de la función jurisdiccional del Tribunal es obvio. Este control, desarrollado a través de procedimientos judiciales (con las consiguientes garantías para los interesados), vendría a ser, en definitiva, el corolario del control de legalidad propio del Tribunal de Cuentas, caracterizado por la presencia de los elementos que definen la responsabilidad contable, contenidos en el artículo 38 de la LDTC (existencia de una acción u omisión contraria a la Ley; que de la misma resulte un menoscabo a los caudales o efectos públicos; y que aquélla, y en consecuencia el referido menoscabo, sea imputable a alguien, ya sea en concepto de responsable directo o subsidiario). La extensión del control jurisdiccional a la vertiente de los ingresos públicos se deduce con toda claridad, independientemente de lo ya expuesto, del artículo 15 de la LOTC, al establecer que «El enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, se ejerce respecto de las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos».

5. *Reflexiones finales*

A la vista del estado, en cierto modo embrionario, del control de los ingresos públicos en estos momentos, un criterio realista y prudente llevaría a situar las prioridades de la actuación del Tribunal de Cuentas en la fijación y delimi-

tación de los objetivos de control, la cual puede realizarse tanto en el ámbito parlamentario (Cortes Generales y Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas), a nivel puntual, cuando ejerzan la iniciativa fiscalizadora conferida en el artículo 45 de la LOTC, como en el propio Tribunal, en el marco de la planificación ordinaria de sus trabajos de fiscalización, viniendo condicionadas las técnicas a aplicar en razón de los objetivos que se fijen.

Para el más adecuado ejercicio de las funciones del Tribunal de Cuentas se requeriría la instrumentalización de un flujo de información por parte de la Administración Tributaria (por ejemplo, remisión de las instrucciones técnicas dictadas por las superiores autoridades administrativas), así como la articulación de canales de colaboración entre los distintos órganos con funciones de control, ya sea interno o externo, sin perjuicio obviamente del respeto mutuo de sus respectivas competencias (así, información recíproca entre el Tribunal de Cuentas y los órganos autonómicos de control externo, para evitar duplicidades en el control) (7).

Por último, aun cuando como consecuencia del desarrollo de la tarea de control se pueda llegar a estimular la actuación de los órganos administrativos para revisar sus propios actos en vía administrativa (declaración de nulidad de pleno derecho, rectificación de errores, etc.), a la vista de las evidencias y hallazgos manifestados en el curso de la fiscalización, no puede olvidarse que la misión fundamental del Tribunal de Cuentas es la de informar al Legislativo sobre los resultados de la fiscalización (con la proposición de medidas de mejora de la gestión de los ingresos públicos, en su caso) a través de los instrumentos previstos en los artículos 12 y 13 de la LOTC, y que es a éste a quien corresponde la adopción de las

(7) El Derecho comparado nos muestra ejemplos de relaciones que superan el concepto de la simple colaboración, llegando a la cooperación e incluso a la tutela. Por citar un caso significativo, los órganos daneses de control interno realizan sus funciones bajo la supervisión del fiscalizador externo, basándose en instrucciones cuyas directrices se «concierten» con éste, participando uno y otro, por ejemplo, en la planificación de las distintas elecciones de los sistemas de proceso de datos para asegurar que éstos se programan, teniendo en cuenta no sólo las exigencias de la gestión, sino también las del control.

medidas o resoluciones que considere pertinentes, en el ejercicio de su función constitucional de control del Ejecutivo, utilizando, a tal fin, la información brindada por su órgano técnico de apoyo en materia económica-financiera y contable.

EL CONTROL DE LAS DELEGACIONES
DE HACIENDA POR EL TRIBUNAL
DE CUENTAS

FELIPE TURIEL SANDIN

Inspector de Finanzas del Estado

SUMARIO

- I. INSUFICIENCIA DEL SISTEMA VIGENTE
- II. GESTIÓN, RECAUDACIÓN E INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS
- III. POSIBLE DESAPARICIÓN DEL CONTROL INTERNO EN SU FORMA ACTUAL
- IV. APLICACIÓN DE TÉCNICAS MODERNAS

I. INSUFICIENCIA DEL SISTEMA VIGENTE

El control que ejerce el Tribunal de Cuentas en la actualidad sobre las Delegaciones de Hacienda viene limitado prácticamente al examen de las cuentas que han de rendirse en función de la normativa vigente, por lo que, al elaborarse en todo caso por las Intervenciones Territoriales, puede afirmarse que dicho control recae sobre ellas o, más exactamente, sobre la función contable que realizan.

En efecto, si se analizan el conjunto de reparos formulados por el Tribunal, relativos a cualquier Delegación, puede apreciarse que en su mayor parte se refieren a aspectos puramente contables o de falta o insuficiencia de los justificantes de una determinada partida.

Resulta así que el control tiene por objeto la comprobación documental, sin entrar en el análisis de fondo de las diversas operaciones, que se aceptan como buenas si los documentos justificativos se ajustan a la normativa en vigor.

El algunas ocasiones el Tribunal, en el ejercicio de sus funciones, ha encontrado indicios de actuaciones irregulares de algún funcionario y, en consecuencia, ha procedido a la apertura del correspondiente expediente de alcance, al objeto de depurar responsabilidades y de determinar su categoría de solidarias o subsidiarias, aunque la mayoría de este tipo de expedientes se inicia fuera del proceso jurisdiccional por iniciativa de las propias Delegaciones, al tener conocimiento de un hecho fraudulento.

Resulta, pues, que el control externo sobre las Delegaciones de Hacienda es ejercido de una forma muy limitada y sobre una parcela, quizás mínima, de la actividad de estos órganos de la Administración.

II. GESTIÓN, RECAUDACIÓN E INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS

En la vida de un tributo se distinguen, como es sabido, tres fases: Gestión, recaudación e inspección.

1. *La fase de gestión* comprende todas las operaciones y actos administrativos relacionados con la liquidación tributaria y la concreción de la cantidad a ingresar, estableciendo los elementos esenciales del tributo y, en su caso, comprobando los diversos aspectos ofrecidos por las declaraciones formuladas por los sujetos pasivos.

Pues bien, el control externo se ejerce a partir del nacimiento de la liquidación o, más concretamente, desde el momento mismo en que esa liquidación tiene un reflejo contable y se limita al aspecto cuantitativo de la deuda tributaria.

A partir del momento de la contracción en cuentas de la liquidación, el control es casi perfecto, al menos en su aspecto formal, impidiendo la cancelación de la deuda tributaria si no lo es por haberse producido alguno de los supuestos legales establecidos al efecto, que, por sabidos, no vamos a repetir aquí ahora.

Sin embargo, nada sabe el Tribunal de Cuentas de las liquidaciones no nacidas, de los recargos y sanciones no girados o que, tal vez no se giren nunca, ni de otros muchos aspectos importantes, en relación con la gestión. Toda su problemática y todos los parámetros que pueden poner de manifiesto su calidad escapan al control del Tribunal. ¿Cuántas liquidaciones tributarias pueden haber prescrito por no haberse girado dentro de los plazos legales? ¿Cuántas sanciones reglamentarias han dejado de imponerse por esta misma causa? ¿Cuántos errores aritméticos y materiales de las denominadas autoliquidaciones no se han corregido? ¿Cuántas devoluciones improcedentes se han practicado?

¿Podría el Tribunal dar respuesta a estas cuestiones bajo la perspectiva actual? Nos parece que no.

Dentro de la gestión debe contemplarse la problemática de los fraccionamientos y aplazamientos de pago discrecionales a que se refiere el artículo 61 de la L. G. T. y los artículos 52 y siguientes del R. G. R.

Con respecto a ellos, tampoco es muy notable el control ejercido por el Tribunal de Cuentas. Una vez más, comienza en el momento en que dichas operaciones tienen su reflejo contable y, una vez más, quedan fuera de dicho control aspectos importantes, como pueden ser los criterios tenidos en cuenta para su concesión, la regularidad de los otorgados o denegados, el cumplimiento de los plazos establecidos para su solicitud, la validez de los avales aportados, etc.

Bien es verdad que llegados a este punto es de señalar que la normativa en vigor, claramente insuficiente, no contribuye a que el control de este tipo de operaciones pueda hacerse de forma eficaz, dejando al arbitrio exclusivo de los delegados de Hacienda, y nos tememos que en un futuro próximo, de los administradores de Hacienda, la utilización del mecanismo establecido. Si a esto añadimos que contra los acuerdos adoptados no cabe recurso alguno, tendremos una idea bastante precisa de la importancia de estas cuestiones.

2. *En cuanto a la recaudación* de los tributos es preciso apuntar que el control es de saldos y operaciones contables y no contempla algunos aspectos esenciales de la función recaudadora. Nada conoce el Tribunal en cuanto a la práctica de notificaciones se refiere, y si bien aún podría llegar a determinadas conclusiones, en cuanto a aquellas que se realizan en período voluntario, a través del cruce de determinados datos contables, no estaría en condiciones de emitir dictamen en relación con las que deban practicarse en período ejecutivo.

De igual modo al Tribunal le resultaría muy difícil evaluar si las actuaciones de una determinada zona de recaudación han sido correctas en cuanto a plazos, prácticas de diligencias, posibles convenios al margen de la reglamentación en vigor, para el cobro de las deudas en período ejecutivo, etc.

Preciso es aquí subrayar que tampoco la normativa vigente resulta muy adecuada, toda vez que prima el cobro de las deudas, por cualquier sistema, sobre la contundencia y ejemplaridad de las acciones administrativas contra los morosos, aunque de ello se puedan derivar fallidos, en determinados casos. De esta forma se ha llegado a alcanzar un nivel de actuaciones y conductas que han permitido la cuasi privatización de los recursos públicos, al situar a los recaudadores más cerca de la figura de un negociador, que de la de un agente público. Quizá un adecuado control del Tribunal sobre estos agentes pudiese coadyuvar al logro de esta necesaria administrativización del cobro de las deudas en vía ejecutiva.

3. *La inspección* de los tributos constituye a nuestro juicio la parcela en la cual se hace notar de forma más acusada la ausencia de un adecuado control externo.

Además de resultar de plena aplicación todo cuanto se ha puesto de manifiesto con anterioridad, en relación con la gestión —liquidaciones no practicadas, sanciones y recargos no girados, etc.—, quisiéramos señalar tres aspectos carentes en absoluto de control, como son los relativos a fijación de bases tributarias, calificación de las infracciones y procedimientos.

Todo ello en relación con las actas de inspección, de las que se deriva una deuda tributaria.

El acta de inspección tiene valor de documento público y sólo es modificable si se demuestra que al suscribirla se ha producido un error de hecho. Este documento se firma paritariamente por el sujeto pasivo, o su representante legal, y por el inspector o subinspector actuante, por parte de la Administración.

Aparte de la buena fe del funcionario actuante, la Administración no tiene ninguna garantía de que las bases firmes contempladas en el acta sean correctas, pero es que, además, aunque fuesen erróneas, no podrían modificarse, al haber adquirido firmeza en la mayoría de los casos.

Estas actas, que son objeto de un precario control interno

por parte de las Intervenciones Territoriales de Hacienda, ejercido tan sólo en relación con las circunstancias que se derivan de los hechos que se hacen constar en el documento y no sobre las que podrían derivarse de los antecedentes tenidos en cuenta para su instrumentación, no se controlan en absoluto por el Tribunal de Cuentas o, para ser más exactos, se controlan sólo en cuanto al importe a ingresar, una vez que se procede a efectuar las anotaciones contables pertinentes.

Cómo se ha llegado a la determinación de la base es algo que, únicamente, conocen el funcionario actuante y la persona que haya prestado su conformidad al acta.

De igual manera el control del Tribunal sobre la calificación jurídica de las actas es inexistente, de manera que no le resulta posible conocer si su consideración como de rectificación, de omisión o de defraudación es correcta o no.

Tampoco el control interno puede llegar a sopesar en profundidad la calificación dada, ya que, una vez más, ha de alcanzar sus conclusiones a la vista de lo consignado en el acta y no de los antecedentes de la misma. Así, por ejemplo, basta que en el acta no se haga referencia a que el sujeto pasivo es reincidente, según el concepto legal del término, para que la calificación de infracción de omisión sea tenida por buena, cuando, de haber dispuesto de los diferentes antecedentes, se podría haber comprobado con facilidad que la calificación correcta hubiera sido la de defraudación.

Los procedimientos utilizados por la Inspección de los Tributos, tampoco quedan sujetos a control, y si bien es verdad que el mismo puede resultar difícil de llevar a la práctica, no por ello ha de ignorarse que su establecimiento en orden a impedir la posible existencia de actuaciones que puedan apartarse de la más pura ortodoxia administrativa, conllevaría a su mejora. No nos estamos refiriendo al caso de un contribuyente que haya podido aceptar una base superior a la que le corresponde, hecho que consideramos prácticamente inexistente, sino a las actuaciones y comprobaciones que conllevan a la determinación de las bases tributarias.

Suponemos que existen unos procedimientos más o menos estandarizados para el análisis de la situación tributaria del

sujeto pasivo, al margen de la profesionalidad de cada inspector, para llegar a determinar las cifras finales, y por ello pensamos que un adecuado control sobre las normas procedimentales mejoraría sin duda las mismas, permitiendo una adecuación de las bases tributarias más acorde con la realidad.

III. POSIBLE DESAPARICIÓN DEL CONTROL INTERNO EN SU FORMA ACTUAL

Desde otro punto de vista, el creciente aumento del volumen de operaciones tributarias dificulta, cada vez más, la actuación de los órganos de control interno tradicionales, que han de realizar sus funciones sin merma de su calidad y sin detrimento de la necesaria agilidad administrativa.

La reglamentación vigente en materia de control hace que las Intervenciones Territoriales deban examinar en plazos extremadamente cortos todos los expedientes que les remiten para su fiscalización las oficinas gestoras e inspectoras.

Estos plazos están fijados, las más de las veces, por normas que se dictaron hace ya muchos años y que contemplaban un número de expedientes limitado.

El crecimiento espectacular en el número de contribuyentes, y en el número de actuaciones administrativas, no permite más que tres opciones: o se amplían los plazos de censura, haciendo aún más lenta la máquina administrativa, o se modifica el control interno, limitándolo a aspectos básicos y de criterios, o se amplían sus medios materiales y humanos.

Parece que de las tres posibles alternativas, la segunda es a la que se tiende, apuntando hacia un control selectivo y por muestreo y al abandono del examen exhaustivo de todos y cada uno de los documentos.

Sin embargo, tal proceder entraña un riesgo que es preciso señalar, cual es el de que los posibles errores cometidos por los centros gestores a nivel aislado tendrían cada vez menos oportunidad de ser detectados por la Intervención, aumentando, en consecuencia, el número de recursos, cuando

el error es en contra del sujeto pasivo y las cantidades dejadas de ingresar por el Tesoro, en caso contrario.

Estas circunstancias podrían dar lugar a la aparición de un fenómeno curioso, que de alguna forma comienza a vislumbrarse y que no es otro que el que los propios centros gestores puedan comenzar a establecer una serie de «filtros» dentro de su organización para evitar tales errores. Es decir, en alguna manera se desplazaría el control tradicional del órgano encargado de ejercerlo hacia los órganos sobre los que en principio corresponde ser ejercido, reduciéndose probablemente las garantías jurídicas para el administrado, como en varias ocasiones, en el que el fenómeno ha apuntado, ha señalado el Poder Judicial.

La conclusión fundamental de todo cuanto llevamos dicho parece sencilla y no es otra que el control de los ingresos en las Delegaciones de Hacienda necesita de un revulsivo que permita garantizar su calidad y mejorar, en consecuencia, esta parcela de la Hacienda Pública.

IV. APLICACIÓN DE TÉCNICAS MODERNAS

Si aceptamos la proposición anterior, será preciso que nos planteemos a renglón seguido la cuestión de cuál puede ser el sistema más idóneo para lograr tal finalidad y como corolario decidir si el control tradicional ha de seguirse ejerciendo o, por el contrario, debe suprimirse.

En nuestra opinión, la respuesta es que no debe suprimirse tal control, si bien su subsistencia ha de encuadrarse en el contexto de un sentido más amplio del término control, esto es, sin excluir la posibilidad de aplicación de otras técnicas.

Decidido este primer punto, ha de pensarse en quién deba ejercer este control, cómo deba ejercerse y qué responsabilidades han de derivarse para la persona que lo efectúe.

En cuanto a la primera de estas cuestiones, nos parece que no existe razón válida para que ese control no se siga realizando en el seno de las Intervenciones Territoriales, pues

si ha de llevarse a cabo, parece oportuno que lo haga el órgano especializado en la materia, en lugar de las oficinas de gestión, evitando los riesgos de indefensión del administrado y de dar por bueno, de facto, las actuaciones practicadas ante un posible cúmulo de expedientes.

En cuanto a cómo deba ejercerse este control, parece que ha de renunciarse al examen exhaustivo de todos y cada uno de los expedientes, realizándose, por tanto, por muestreo y referido principalmente a cuestiones generales y a aspectos formales y materiales. Es decir, que en esta fase, además de corregirse los errores individualizados que pudieran detectarse, se comprobaría la existencia de errores sistemáticos, que afectasen a los expedientes, coadyuvando a su subsanación. Esta es una faceta muy importante que puede justificar, por sí sola, el mantenimiento del actual sistema de control.

Formalmente las diligencias a practicar por la Intervención en los distintos documentos serían las de mera toma de razón contable, de las relaciones de liquidaciones, expedientes, etc.

Este control, como se puede apreciar, no generaría responsabilidades para el interventor, toda vez que con él sólo se pretendería el establecimiento de un filtro mecánico de detección de errores.

El papel del Tribunal de Cuentas en cuanto a este tipo de control sería nulo, como en la actualidad.

Sin embargo, como hemos dicho anteriormente, el control descrito, más flexible que el actualmente en vigor, lejos de agotar todo el terreno del control, permite la implantación de otros diferentes, a posteriori, que son los que van a permitir fundamentar una opinión o una actuación administrativa, a la vista de los resultados obtenidos.

Nos estamos refiriendo al sistema de auditorías, única forma posible hoy en día de fundamentar dichas opiniones o actuaciones administrativas.

El hecho de que el sistema de auditorías esté tan desarrollado en la actualidad nos permite soslayar la necesidad de

hacer comentario alguno sobre su bondad, y si bien es verdad que en determinados casos «razones políticas» pueden justificar una determinada actuación, ello no impide que en un informe de auditoría se mencionen posibles actuaciones irregulares, técnicamente detectadas, aunque el órgano que haya de adoptar las decisiones oportunas, derivadas de dicho informe, pueda aceptar aquellas motivaciones políticas.

Las auditorías a practicar en las Delegaciones de Hacienda podrían clasificarse en dos grupos:

- Permanentes.
- Ocasionales.

Las auditorías permanentes se practicarían por las Intervenciones Territoriales de Hacienda que, aún con sede en el mismo edificio de las delegaciones, gozarían de absoluta independencia de ellas, habida cuenta de que sus funciones se extiendan más allá de dichos órganos, y que esa independencia es un postulado fundamental, si se pretende que el control tenga una base sólida.

Del resultado que se obtuviese se informaría a la Intervención General, al Tribunal de Cuentas y a los órganos de la Administración que se considerase oportuno, siendo obligatorio la remisión del informe a los dos primeros, en forma directa.

Las auditorías permanentes no tendrían carácter de generales, sino que recaerían sobre aspectos concretos, en función de lo ordenado exclusivamente por la Intervención General y por el Tribunal de Cuentas, y no tendrían por qué versar sobre las mismas materias en unas u otras provincias.

Sería preciso establecer un orden de prioridades, para evitar disfunciones, por cualquier sistema que permita asegurar que éstas no se produzcan. Quizá fuese válido a este respecto, determinar una tabla de materias posibles a investigar que, en relación con el potencial humano y de medios de esas Intervenciones territoriales, permitiese establecer el número máximo de tareas simultáneas a realizar por ellas,

estableciéndose la debida coordinación de órdenes procedentes de uno u otro órgano.

Importa subrayar que cualquiera que fuese la procedencia de la orden de auditoría a realizar, el informe, en todo caso, sería remitido a ambos órganos.

Esta forma de proceder convertiría a los Interventores territoriales en delegados del Interventor general y del propio Tribunal de Cuentas, haciendo posible la vieja aspiración, ya ensayada con ocasión de la existencia fugaz del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, de unificar procedimientos de actuación en materia de control.

Consideramos que este sistema de auditoría que se propone puede dar respuesta válida a este respecto, pero de no ser así resultaría preciso encontrar otra fórmula similar para evitar la duplicidad de controles innecesarios, y sin que ello comporte el que ahora estemos abogando por la supresión de la dualidad control interno-control externo.

Este es un tema que escapa de los límites de esta comunicación. Sólo estamos hablando de racionalizar los procedimientos y si ello ha de comportar, además, la potenciación del principio de publicidad presupuestaria, creemos que ello constituye un aspecto positivo y no una dificultad de vencer.

El panorama del control sobre las Delegaciones de Hacienda se cerraría con la posibilidad, igual a la que ya existe, de que la Intervención General y el Tribunal de Cuentas pueda realizar cuantas auditorías, independientes de las antes citadas, juzgen oportunas en extensión y en profundidad, toda vez que ello constituye la expresión más genuina de las funciones que tienen encomendadas.

Quizás, la implantación de un sistema de auditoría permanente, como el descrito, pueda mejorar el proceso de toma de decisiones por parte de ambos órganos de control. Si ello es así consideramos que debería implantarse el sistema a la mayor brevedad posible.

Resta añadir tan sólo, que el Tribunal de Cuentas seguiría ejerciendo el control jurisdiccional, pues como indicamos, al principio de esta comunicación, dicha forma de control la consideramos válida aunque insuficiente.

EL CONTENIDO DEL CONTROL EXTERNO
EN UN ESTADO DE ESTRUCTURA
COMPLEJA: ESPECIAL REFERENCIA
AL «CONTROL DE EFICACIA»

JOSE LUIS MARCOS MARTIN

Economista del Estado

SUMARIO

- I. PRELIMINARES
- II. INTRODUCCIÓN
- III. ESTRUCTURA COMPLEJA DEL ESTADO Y CONTROL EXTERNO
- IV. REGULACIÓN ACTUAL DEL CONTROL EXTERNO EN LA ESPAÑA DE LAS AUTONOMÍAS
- V. UNA VERSIÓN DE LA TEORÍA DEL «CONTROL DE EFICACIA»
- VI. ANÁLISIS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA PÚBLICA ESPAÑOLA DESDE LA TEORÍA DEL «CONTROL DE EFICACIA»
- VII. REFERENCIA A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

I. PRELIMINARES

En este momento, en que comienza mi comunicación, he de tomarme dos libertades, que espero sepan disculpar:

— La *primera*, para agradecer al Tribunal de Cuentas, en la persona del Excmo. Sr. D. Juan Mancebo Coloma, que preside este seminario, la oportunidad que me brinda de exponerles las ideas que siguen.

— La *segunda*, para saludar, con especial afecto, a dos de los asistentes —a D. Cristóbal Aragón Sánchez, Vocal de la Asociación Profesional de los Censores-Letrados y Contables del Tribunal de Cuentas, mi profesor de Contabilidad Pública en la Universidad Complutense en tiempos menos calmos que los actuales, y a D. Marcelo de la Fuente Cuesta, antiguo compañero en el Ministerio de Hacienda en los duros inicios (años 79-81) de la reforma presupuestaria española, esto es, otro pionero de la ideología/técnica del «presupuesto por programas».

Y resalto intencionadamente, en el caso de estas personas, dos de entre sus múltiples «habilidades» (en el sentido del término anglosajón *abilities*) —el conocimiento profundo de la Contabilidad Pública y la familiarización con el «presupuesto por programas»— porque aquí se habla, entre otras cosas, de contabilidad pública y de «presupuesto por programas».

También deseo manifestar en este momento, porque es de justicia, que el cuerpo de doctrina en que se apoya este

trabajo, propio de mi antiguo oficio de profesor de Hacienda Pública, se enriqueció grandemente en el permanente debate interno que, durante cinco años, sostuvo, en la desaparecida Subsecretaría de Presupuesto y Gasto Público, el esforzado conjunto de entusiastas funcionarios que intentaron inspirar —como ha ocurrido en otras materias y en otros momentos en el lento proceso de modernización de la Administración Pública— la aproximación española al P. P. B. S. («Planing, Programing and Budgeting System») norteamericano, a la R. C. B. («Rationalisation des Choix Budgetaires») francesa y al O. P. («Output Budget») británico (1).

Por último, debo precisar, para evitar cualquier malentendido, que, aunque, en el momento presente mi quehacer profesional se desarrolla en la Secretaría de Estado para las Comunidades Autónomas, en modo alguno lo que sigue expresa posiciones oficiales u oficiosas del Ministerio de Administración Territorial.

II. INTRODUCCIÓN

En las páginas siguientes, pretendo transmitir, apoyándome en las teorizaciones que se han ido congregando en torno del núcleo doctrinal denominado «control de eficacia», que aquí se concibe como el único control «desde» y «para» la libertad en una sociedad democrática avanzada, dos ideas centrales:

— La *primera*, que las peculiaridades genético-políticas del Estado Autonómico español han conducido a una situación de casi saturación teórica, predominantemente jurídica, sobre un casi único aspecto del control externo de la actividad económico-financiera estatal —quien detenta u ostenta, y, por lo tanto, ejerce el cometido, la titularidad («potestas») última de la fun-

(1) Entre ellos quiero destacar la extraordinaria labor de los Intervenores del Estado D. Jesús Palacios y D. Isidoro Marcos, a los Inspectores de Hacienda D. Luis Beneito y D. Fernando Martín-Crespo Cabildo (fallecido), al Economista del Estado D. Alberto Ballesteros, y al sabio Economista Abogado-Teórico de la Ciencia Administrativa, Funcionario de la O. N. U. D. Juan Ignacio Jiménez Nieto.

ción del control—, con olvido o preterición de otros aspectos, acaso más sustantivos, para la sociedad.

— La *segunda*, que todo un conjunto de circunstancias típicamente españolas —la penuria del sistema presupuestario; la inadecuación de la contabilidad pública para el control; la apatía y la desprofesionalización de parte de la burocracia; el peculiar proceso legislativo seguido en esta materia; la inestable configuración de los partidos políticos y la difícil consolidación de sus aparatos y dirigentes (2), impuestas inexorablemente por las condiciones en que ha debido realizarse; hacen que me sienta, junto a opiniones progresistas de interesados en estos temas, más bien pesimista, a pesar de los innegables avances que se han producido y se están produciendo en este terreno, sobre la aplicación de un verdadero «control de eficacia» en España en un horizonte temporal próximo.

— La *tercera*, que las «luces en el túnel», que se avizoran en la lejanía, provienen curiosamente de esos Entes políticos, de reciente creación, que son las Comunidades Autónomas.

A la exposición de estas ideas y a fundamentar alguna de las afirmaciones anteriores se dedican los apartados siguientes:

1. Estructura compleja del Estado y control externo.
2. Regulación actual del control externo en la España de las Autonomías.
3. Una versión de la teoría del «control de eficacia».
4. Análisis de la actividad financiera pública española desde la teoría del «control de eficacia».
5. Referencia a las Comunidades Autónomas.

(2) Se recuerdan aquí las declaraciones del primer Secretario de Hacienda socialista, J. V. Sevilla, cuando, hablando del «presupuesto por programas», se manifestó profundamente escéptico sobre su implantación «al tratarse de una técnica que dejaría al descubierto la ignorancia de muchos gestores públicos» —la cita no es literal.

III. ESTRUCTURA COMPLEJA DEL ESTADO Y CONTROL EXTERNO

Aunque habitualmente queda lejos del quehacer profesional del economista público «generalista» tener que indagar sobre las bases jurídico-constitucionales de los entramados normativos sobre los que se asienta, articula, y toma vida el proceso *real* del control del gasto público, la ambigüedad calculada del Título VIII del texto constitucional —«de la Organización Territorial del Estado»— y la praxis de la configuración gradualista del Estado Autónomo Español, en que se está concretando el discurrir político, me han impuesto, para poder dotar de referencias sólidas a mi trabajo de asesor económico en la Secretaría de Estado, una inmersión, a veces profunda, en la ejemplar producción científica de juristas de la talla de los que se han reunido bajo el patrocinio del Prof. García de Enterría, como T. R. Fernández, S. Muñoz Machado, L. Parejo; o de los, en ocasiones, sus oponentes en el opinar: J. Leguina, J. C. Da Silva, P. Lucas Verdú, entre otros.

Lejos de mí la pretensión de terciar en una lid para la que carezco de conocimientos y destreza, es decir, soy un lego. Ahora bien, a los efectos que a este trabajo convienen, tengo que reconocer que les soy deudor de varias ideas-clave en mi comprensión de un esquema de control externo basado en la eficacia para España.

En *primer lugar*, que todo el tópico de la estructuración de un estado en una forma concreta, en este caso, la de los de estructura compleja o compuesta, hace referencia o se relaciona con el nudo del reparto del poder político entre las diversas instancias decisorias territoriales.

En *segundo lugar*, que, frente a las alternativas de un «estado federal» o de un «estado regional», los constituyentes españoles y las opciones políticas, que han ido precisando en normas y soluciones prácticas los preceptos constitucionales, eligieron el «estado autónomo», que es un *iter tertium*, una «tercera vía», con tendencias muy acentuadas y, quizá, muy acentuables (J. Solé Turá) hacia el modelo federal; sin que, por otra

parte, pueda decirse claramente que se encierra, a largo plazo, en la expresión *iter tertium*.

Y *por último*, que seguramente las inconsecuencias, debilidades y disfunciones, que parecen observarse en el funcionamiento en el día a día de la «tercera vía», van a exigir una búsqueda de soluciones en la corriente doctrinal y política del «federalismo cooperativo».

Ahora bien, si toda elección sobre la forma del estado viene a ser una opción sobre la forma de repartir el poder político entre las instancias decisorias, no cabe la menor duda de que uno de los puntos básicos, que ha de considerarse en el momento de seleccionar una forma concreta, es el del control de la actividad económico-financiera pública y su encaje coherente y consistente en el conjunto de la acción política, ya que no parece discutible, en buena lógica, que cualquier cesión de poder político, en favor de las instancias territoriales intermedias, debe incluir necesariamente la función de control, si se quiere funcionalizar el Estado, en primer lugar, y dotar de verdadero contenido político a la cesión de poder, en segundo. Este es el caso de los Tribunales de Cuentas en la experiencia federal de la Alemania Occidental.

Si esto se acepta, parece conveniente preguntarse sobre cuál ha sido la senda seguida en materia de control externo en la estructuración de España como estado autonómico.

IV. REGULACIÓN ACTUAL DEL CONTROL EXTERNO EN LA ESPAÑA DE LAS AUTONOMÍAS

Como soy consciente de que ésta es una materia suficientemente debatida a lo largo de la fructífera vida de este Seminario y de que su contenido es eminentemente jurídico, de lo que es demostración suficiente la documentada intervención precedente del Prof. Pérez Royo, les ruego que me permitan pasar muy rápidamente sobre este tema y que sólo insista en el calendario de aparición de la normativa publicada en este ámbito en la etapa constitucional y en la signi-

ficación de toda ella como conjunto. No puede tampoco ser de otra forma, porque, en este terreno, nada tengo que aportarles, antes al contrario, son ustedes quienes pueden aportarme mucho a mí.

Como muy bien conocen, el catálogo normativo, central y autonómico, en materia de control externo, se ha plasmado, hasta el presente, en el siguiente repertorio, fechado, de normas:

1. (27-12-1978.) La Constitución Española de 1978 en su artículo 153 encomienda al Tribunal de Cuentas el control económico y presupuestario de la actividad de los Organos de las Comunidades Autónomas.

2) (13-12-1979.) El Estatuto de Autonomía de Cataluña (L. O. 4/1979, de 13 de diciembre), en su artículo 42, prevé la creación de la *Sindicatura de Cuentas*.

3) (22-9-1980.) La L. O. F. C. A. (L. O. 8/1980, de 22 de septiembre), en su artículo 22 dispone lo siguiente: «Además de los sistemas e instituciones de control que pudieran adoptar en sus respectivos Estatutos, y en su caso, los que por la Ley se autorizaran en el territorio comunitario, al Tribunal de Cuentas corresponde realizar el control económico y presupuestario de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas...».

4) (26-4-1981.) El Estatuto de Autonomía de Galicia (L. O. 1/1981, de 26 de abril), en su artículo 53, 2, prevé la creación del *Consejo de Cuentas*.

5) (10-7-1981.) La Ley de Régimen Presupuestario y Patrimonial de los Entes Preautonómicos (Ley 32/1981, de 10 de julio), en su artículo 8.º establece que «los Entes Preautonómicos... (rendirán) cuentas de sus operaciones al Tribunal de Cuentas».

6) (12-5-1982.) La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (L. O. 2/1982), especialmente en sus artículos 4.º, 7.º, 8.º, 9.º, 11, 12, 13, 14, 23 y 26, regula, desde la vertiente de la fiscalización que es el que aquí interesa, las actuaciones relacionadas con la actividad económi-

co-financiera de los órganos de las Comunidades Autónomas.

7) (1-7-1982.) El Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana (L. O. 5/1982, de 1 de julio), en su artículo 59, prevé la creación de la *Sindicatura de Cuentas*.

8) (10-8-1982.) La Ley de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (L. O. 13/1982, de 10 de agosto), en su artículo 18 prevé la creación de la *Cámara de Comptos*.

9) (22-6-1983.) La Ley Autonómica de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco (Ley 12/1983, de 22 de junio), establece en sus artículos 63 y 65 el control por el *Tribunal Vasco de Cuentas Públicas* (3).

10) (14-10-1983.) La Ley del Proceso Autonómico (Ley 12/1983, de 14 de octubre), en su artículo 14 determina que el Tribunal de Cuentas establecerá sus *Secciones Territoriales*.

11) (25-11-1983.) La Ley Autonómica de Relaciones entre las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los Organos Forales de sus Territorios Históricos (Ley 27/1983, de 25 de noviembre), en su artículo 30 prevé la creación del *Tribunal Vasco de Cuentas Públicas* y configura su «status» jurídico.

12) (5-3-1984.) Por Ley Autonómica (Ley 6/1984, de 5 de marzo) se crea la *Sindicatura de Cuentas de Cataluña*.

13) (31-3-1984.) La Ley del Fondo de Compensación Interterritorial (Ley 7/1984, de 31 de marzo) establece en su artículo 11: a) «que el Tribunal de Cuentas del Estado y, en su caso, los Tribunales de Cuentas de las Comunidades Autónomas, presentarán ante las

(3) Como es conocido, sobre este punto no existe la menor previsión en el Estatuto de Autonomía.

Cortes Generales y las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, respectivamente, informe separado y suficiente de todos los proyectos financiados con cargo al Fondo de Compensación Interterritorial; b) las Administraciones competentes que efectúen gastos con cargo al Fondo de Compensación Interterritorial deberán contabilizar analíticamente los costes imputables a cada proyecto, así como las unidades físicas de realización del mismo que resulten más significativas. Dicha información, a través del Tribunal de Cuentas, se pondrá igualmente a disposición de las Cortes Generales y de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas que correspondan».

14) (20-12-1984.) Por Ley Foral (Ley de 20 de diciembre) se crea la *Cámara de Comptos de Navarra*.

15) (11-5-1985.) Por Ley Autonómica (Ley de 11 de mayo de 1985) se crea la *Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana*.

16) (24-6-1985.) Por Ley Autonómica (Ley de 24 de junio) se crea el *Consejo de Cuentas de Galicia*.

Este es, hasta ahora, el abigarrado repertorio, y su cronología, de normas referidas al control externo de la actividad financiera pública que ha aparecido en la España constitucional. Para completar el panorama, creo que deben recogerse, como se hace a continuación, otras tres normas—mejor dicho, dos normas y un anteproyecto de norma—que están íntimamente ligadas con las anteriores.

17) El artículo 21 de la L. O. F. C. A. establece que «los presupuestos de las Comunidades Autónomas serán elaborados con criterios homogéneos, de forma que sea posible su consolidación con los Presupuestos Generales del Estado».

18) El artículo de la Ley General Presupuestaria (Ley 11/1977, de 4 de enero, que rige como derecho supletorio en muchas Comunidades Autónomas, en su artículo 136 dispone lo siguiente:

«Uno. La Cuenta General del Estado de cada año se formará antes del treinta y uno de agosto del siguiente y se pasará el original al Tribunal de Cuentas del Reino para su examen y aprobación dentro de los cinco meses siguientes a su recepción, expidiendo certificación del resultado de sus actuaciones.

Dos. Recibida la Cuenta General del Estado en la Intervención General de la Administración del Estado, se remitirá en el plazo de un mes, con el correspondiente proyecto de Ley y certificación del Tribunal de Cuentas del Reino, a las Cortes Españolas, para su deliberación y acuerdo» (4).

19) Por último, el 23 de noviembre pasado se distribuyó a los Departamentos Ministeriales el Anteproyecto de Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Aunque esta norma no tiene vigencia, ya que sólo es un anteproyecto, se reproduce a continuación, en cuanto que es un síntoma y una insinuación de la orientación que parece que va a darse al control externo en España en la vertiente de la fiscalización, dejando para otra ocasión el comentario de los artículos 8.º, 9.º, 10, 27, 33 y 34, que se refieren a las Comunidades Autónomas:

«El ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se llevará a cabo exclusivamente por medio de los siguientes procedimientos:

a) El examen y comprobación de la Cuenta General del Estado y de las de la misma clase de las Comunidades Autónomas.

b) El examen y comprobación de las Cuentas Generales de todas las entidades y organismos integrantes del Sector Público y de las que

(4) Como se sabe, el artículo 10 de la L.O. del Tribunal de Cuentas ha modificado el procedimiento y sólo menciona una «declaración definitiva», que debe éste elevar a las Cámaras con la oportuna propuesta, dando traslado al Gobierno.

deban rendir los perceptores o beneficiarios de ayudas procedentes del mismo sector, tales como subvenciones, créditos o avales.

c) El examen de los expedientes referentes a los contratos celebrados por la Administración del Estado y de las demás entidades del Sector Público.

d) El examen de la situación y variaciones del patrimonio del Estado y de las demás entidades del Sector Público.

e) El examen de los expedientes sobre créditos extraordinarios y suplementarios, así como sobre las incorporaciones, ampliaciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales.»

¿Puede concluirse, a la vista de este nutrido conjunto de disposiciones, prueba elocuente de gran fertilidad reguladora de nuestros Parlamentos y Asambleas Legislativas, nacional y regionales, que España cuenta ya con un sistema de control externo de la actividad financiera pública, coherente y consistente, es decir, sin lagunas y sin solapamientos; con mecanismos de colaboración entre los Poderes Públicos interesados, claros y aceptados; dirigido a la obtención de un producto final unívoco —un control «desde» y «para» la libertad—; consecuente con la estructuración del Estado que España se ha dado?

Ustedes saben muy bien, porque para reflexionar sobre estos asuntos, aparte de que ésta es la materia de su oficio, entre otras imaginativas iniciativas, han creado la tribuna pública que es este Seminario, que son muchos los problemas pendientes y que, a pesar de la esperanzadora vía que ha abierto, en materia de control, la recuperación de la democracia, los pasos todavía son vacilantes y que alguno de los dados, quizá, no vaya en la dirección que sería deseable.

Hay problemas de interpretación de toda esta normativa en concordancia con lo dispuesto en la Constitución; hay problemas para precisar la aplicación de la propia Ley Or-

gánica del Tribunal de Cuentas —ambivalente en muchos aspectos— hay problemas de disponibilidad de información; hay problemas políticos pendientes —¿hay descargo del Ejecutivo?, ¿quién descarga realmente a los Ejecutivos Autonómicos?, ¿las Asambleas Legislativas que han aprobado, en ejercicio de su autonomía, sus presupuestos o las Cortes Generales, que son las que dicen la última palabra en materia de control, según ha dispuesto la Constitución?; hay problemas de duplicidad y redundancia en los controles; hay problemas de sistemática jurídica en la producción de normas; hay problemas de medios humanos y materiales en las instituciones de control; hay problemas en la concepción misma de las instituciones de control —¿se elige la vía de los tribunales de cuentas *bird dog*?, ¿se elige la vía de los tribunales de cuentas *watch dog*?, ¿se emprende una senda intermedia?; entre otros.

Sobre este punto no voy a insistir, ya que nos llevaría muy lejos y escapa, además, al objeto de este trabajo. Ahora bien, hay un punto fundamental, que es el que me ha impuesto el camino recorrido hasta ahora por la normativa vigente y que ya les anuncié en la introducción: la mayor parte de las disposiciones vigentes y la mayor parte de los estudios disponibles, salvo excepciones, se han dirigido a dejar claro el aspecto de quién es el que realiza el control en cada esfera del Estado.

A mí, por el contrario, aunque reconozca la trascendencia de este aspecto del quién, me preocupan mucho más otros aspectos del control, visto éste desde donde lo contemplo, un control «desde» y «para» la libertad, esto es, un «control de eficacia». Desde esta perspectiva, además de la faceta del quién, son básicos los aspectos siguientes:

- ¿Qué control se hace?
- ¿Cuándo se hace el control?
- ¿Cómo se hace el control?
- ¿Hasta dónde llega el control?
- ¿Con qué medios se hace el control?

Para poder manifestarse sobre estos aspectos, para poder emitir una opinión sobre cómo se adecúa a estos menesteres toda la normativa anteriormente reflejada, es necesario disponer de un modelo de contraste con el que, estimándole correcto —consistente, coherente, funcional, único, aceptable por todas las instancias decisorias y operativo—, poder comparar la realidad presente. Esto es a lo que se procede a continuación: se ofrece un modelo de referencia de amplia vigencia en los países desarrollados, a cuyo ámbito España pertenece.

V. UNA VERSIÓN DE LA TEORÍA DEL «CONTROL DE EFICACIA»

A la capciosa pregunta que, a veces, en este contexto se formula —«¿quién controla a los controladores?»—, con un esquema de control, como el que ahora se presenta, puede responderse fácilmente. En dos sentidos: en primer lugar, a nivel político, el pueblo es quien les controla, en cuanto que, según la Constitución, la soberanía popular reside en el pueblo; en segundo lugar, a niveles técnicos, en mi opinión, el control de los controladores se debe encontrar en el sistema, en el juego de las equilibradas compensaciones de un modelo global que constriña, que imponga una compulsión adecuada desde la óptica del ciudadano, a la altura de lo que el grado de desarrollo político, económico y social exigen y de lo que el desarrollo tecnológico permite, donde ningún poder, instancia u órgano sea independiente, sino todos obligadamente interdependientes, en aplicación de la conocida «teoría de los poderes compensatorios» de J. K. Galbraith.

Con el fin de poder exponerles muy brevemente, de una forma clara y gráfica, una parte de la economía, que arroja luz en este campo, y que «a priori» podría parecer bastante abstrusa, he construido el gráfico que aparece en las páginas 296-297, con fuertes resonancias del «análisis de sistemas», en el que confío.

La aparente complejidad del mismo es sólo eso, apariencia. Si tienen la benevolencia de prestarme un poco más de atención, voy a intentar guiarles por sus vericuetos in-

ternos. La alternativa literaria a este modelo gráfico hubiera exigido muchas páginas y otra orientación metodológica y expositiva para este trabajo, un extenso y denso curso de economía del Sector Público.

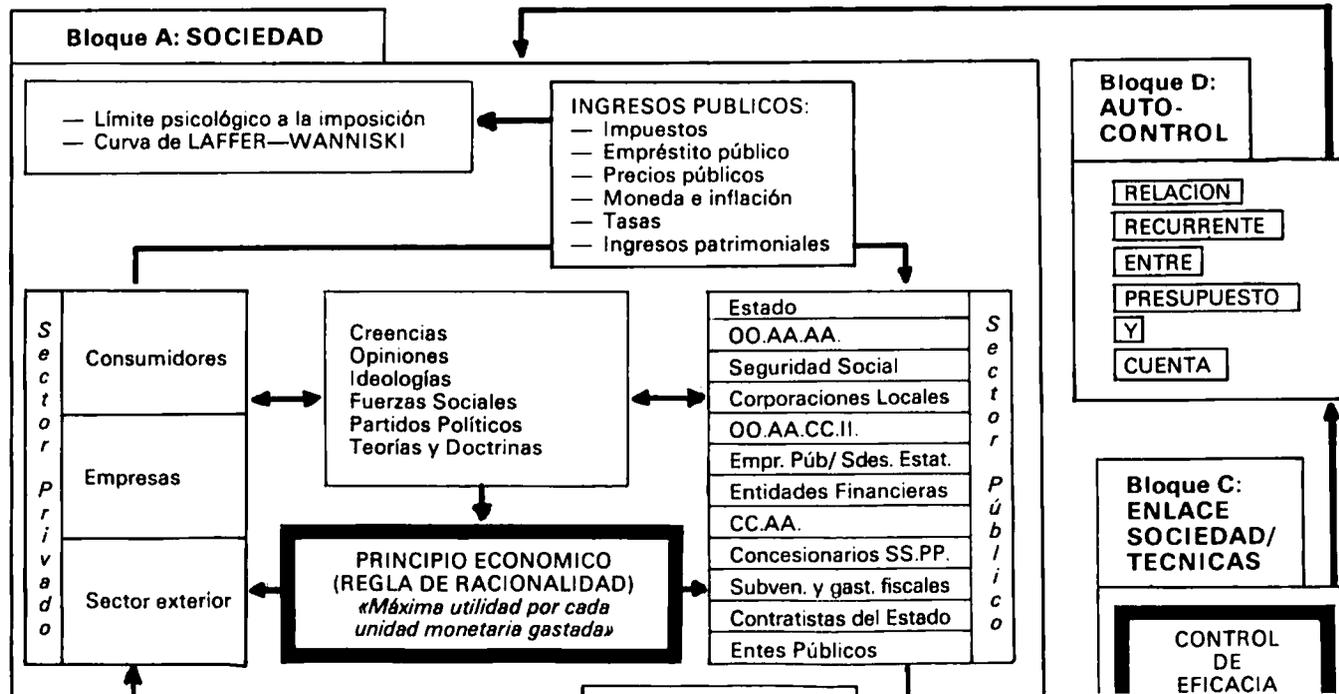
Antes de comenzar, quiero aclararles que las flechas que aparecen en el gráfico, unas veces, indican interacciones y, otras veces, significan el sentido de la dirección de las interacciones, interdependencias o procesos.

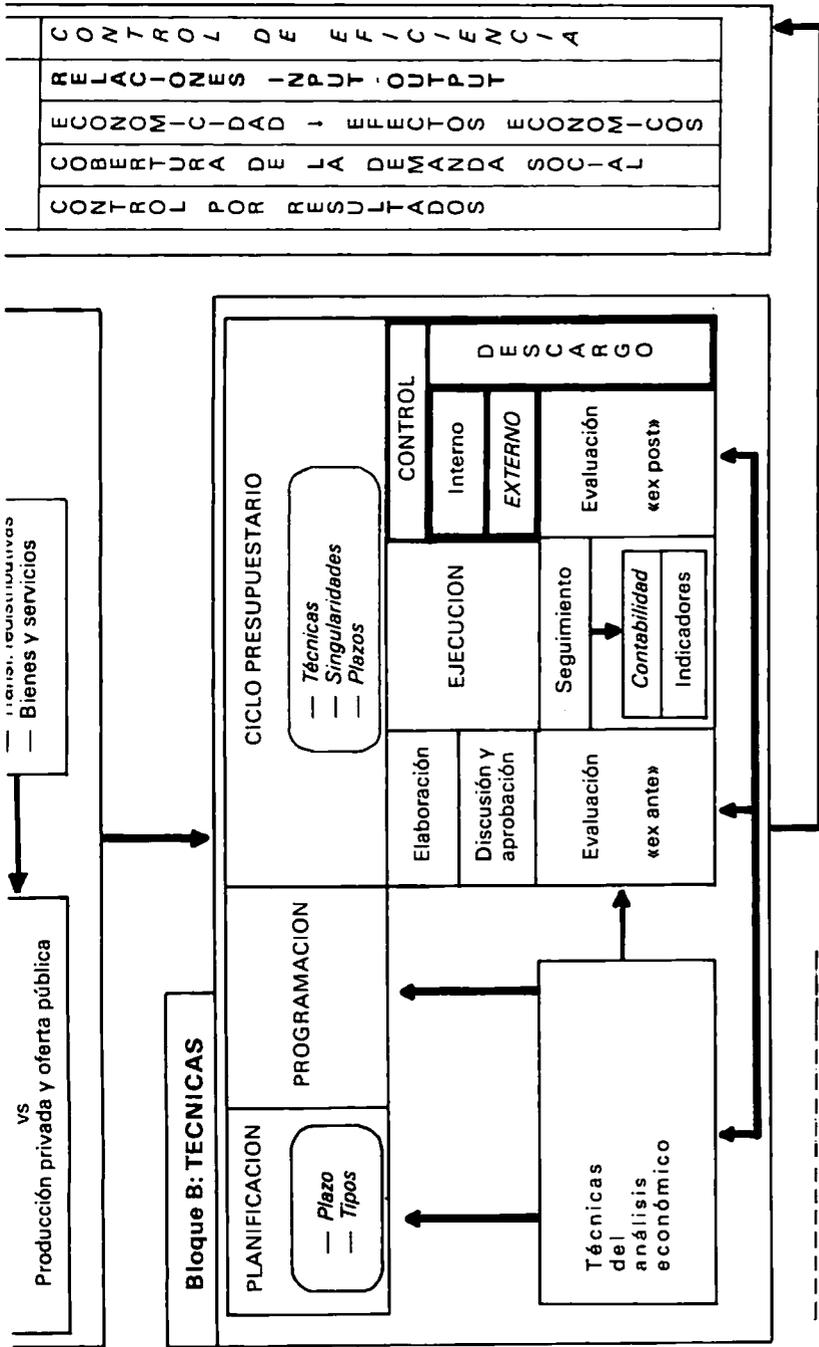
1. **Bloque A: Sociedad**

El esquema —un sistema cerrado/abierto, cerrado en las interdependencias y abierto en su progresividad y virtualidades correctoras retro-alimentadas («efectos feed-back») consta de cuatro subsistemas: A) Sociedad; B) Técnicas; C) Enlace sociedad/técnicas, y D) Autocontrol; cada uno de los cuales contiene, a su vez, otros subsistemas menores. El conjunto, estimo, reproduce apropiadamente los datos y el meollo del control externo.

El principio originario de todo el conjunto se encuentra en el centro del Bloque A: Sociedad, en el «principio económico o regla de racionalidad», derivado de otro conjunto de elementos, el «generador de los valores sociales» —creencias, opiniones, ideologías, fuerzas y organizaciones sociales, partidos políticos, teorías y doctrinas científicas, etc.—. Aquí se supone: 1) que la regla de asignación de recursos de más universal aceptación, dentro de las diferencias valorativas que se dan en las sociedades, es ésta: «que los recursos han de utilizarse de forma que se logre la máxima utilidad por cada unidad monetaria de gasto»; 2) que esta regla debe obligar por igual a ambos sectores económicos, público y privado, es decir, que la norma de la «sana administración financiera» es la misma tanto para el Sector Público como para el Sector Privado; 3) que la aplicación de esta norma es la que produce la división de papeles, entre ambos sectores en una economía mixta desarrollada, determina la dimensión relativa y las tareas de cada uno de los sectores, y 4) por último, que, si por las peculiaridades propias del Sector Público —tramos de «no mercado», externalidades, obje-

ESQUEMA DE UNA TEORIA DEL «CONTROL DE EFICACIA»





FUENTE: Elaboración propia con el auxilio de un ordenador personal.

tivos redistributivos, oferta de «bienes preferentes», etc. —se incumple la regla, estas desviaciones han de justificarse cuantitativamente.

El resto del subsistema/Bloque A: Sociedad refleja las relaciones entre ambos sectores —público y privado, y sus componentes— y los intercambios mutuos de prestaciones, que entre ellos se dan. Dos aclaraciones para concluir su explicación: *a*) se ha tomado la definición del Sector Público que se deduce, por razón de su ámbito de actuación, de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, que es la más amplia de cuantas se manejan en los ambientes económicos; *b*) colateralmente, se recuerdan dos problemas íntimamente asociados a esta problemática —el «límite psicológico al crecimiento de la imposición/curva de Laffer-Wanninski» (5); la opción entre la forma de producir y ofrecer los bienes y servicios del Sector Público—, sobre los que, un modelo de control desde la eficacia, debe pronunciarse.

En resumen, el Bloque A: Sociedad, constituye el origen y el fin del control, así como su objeto mismo.

2. Bloque B: Técnicas

El Bloque B: Técnicas, que no necesita grandes aclaraciones, recoge los instrumentos, que el desarrollo del análisis económico ofrece en la actualidad, para la puesta en práctica del «principio económico o regla de racionalidad». Quiero llamarles la atención sobre tres de ellos: 1) la contabilidad; 2) los indicadores, y 3) la evaluación «ex ante» —análisis de sistemas, coste/beneficio, coste/eficacia, análisis multicriterio, etc.— y la evaluación «ex post» —economicidad, productividad, rentabilidad, eficiencia y eficacia del gasto público, sobre todo. Es decir, que, con el concurso de estas herramientas, puede indagarse sobre el grado de cumplimiento del principio rector de una eficaz asignación de recursos sociales, que, como bien se sabe, cuanto más alto

(5) Esta construcción teórica supone que, si se elimina el «crowding-out», o efecto de desplazamiento del sector privado por el Sector Público, es posible incrementar la recaudación impositiva, reduciendo la presión fiscal.

grado de realización alcanza, mayor grado de bienestar económico produce para el conjunto de la sociedad.

3. Bloque C: Enlace sociedad/técnicas

El Bloque C: Enlace sociedad/técnicas —tercer subsistema— es el crucial para este trabajo. En él se sintetiza el contenido de lo que la doctrina y la teorización profesional y científica han congregado en torno del concepto «control de eficacia». Este es una realidad compleja, pero integradora. Todo esquema de control desde la eficacia, al menos, consta de dos fases:

A) *La de la eficiencia*, gráficamente, que lo que haga el Sector Público, lo haga a los menores costes, que no gastos, posibles.

B) *La de la eficacia*, que el Sector Público haga aquello, que la sociedad que lo sustenta, le demanda, máxime, cuando se reserva monopolísticamente las prestación y la oferta de ciertos bienes y servicios; que cumpla lo que promete hacer; que se base en un sistema presupuestario que ofrezca una definición cuantificada de sus objetivos —«presupuesto por programas» (6), en cualquiera de sus variantes (Base Cero, Sunset Legislation, etc.)—; que se atiendan al mismo tiempo los múltiples fines que al Sector Público se le asignan en las sociedades avanzadas; y, por último, que la estimación del grado de cumplimiento de estas exigencias se efectúe, como ocurre en el Sector Privado, a través de la afectación e imputación de los costes a unidades de productos, o a sus indicadores —relaciones «input/output».

Cuesta poco trabajo deducir, que el esquema de control debe construirse con los materiales reseñados en cada una de las fases.

(6) Aquí se utiliza el «programa» como el equivalente, en el Sector Público, de la «empresa», en el sector privado —un conjunto de medios humanos, materiales y financieros destinados a lograr unos resultados, de los que hay que responder, para lo que se debe establecer un control.

Y ¿dónde quedan en este esquema el «control de legalidad» y el «control contable»? La respuesta es sencilla: dentro del esquema. El «control de legalidad» es una fase previa, fundamental y necesaria, sobre la que el «control de eficacia» actúa, o mejor dicho, desde la que se edifica éste. Por su parte, «el control contable» está subsumido en el «control de eficacia», ya que una de las armas más poderosas con que éste cuenta, es la de la contabilidad, así como, también, todas las técnicas con ella asociadas y asociables. Ahora bien, esta contabilidad, que es una contabilidad distinta de la tradicional contabilidad presupuestaria o «de saldos», tiene que ser indefectiblemente una contabilidad de gestión, a nivel financiero y a nivel analítico.

4. Bloque: Autocontrol

Por último, está el cuarto subsistema: Bloque D: Autocontrol. ¿Qué sentido tiene este bloque? Uno muy sencillo. El «control de eficacia» no es un control ni cerrado ni estático; por el contrario, es un control abierto y dinámico. Es, a través de él, por donde las enseñanzas del «control de eficacia» —Bloque C: Enlace sociedad/técnicas— y las correcciones de rumbo que se manifiestan necesarias, las aspiraciones sociales, que en los agentes del Bloque A: Sociedad vayan haciéndose explícitas, y los adelantos en las técnicas —Bloque B— van apareciendo, se introducen dinámicamente, recurrentemente en el sistema. Y con este bloque se cierra el modelo.

Resumiendo, he intentado mostrarles un esquema muy sencillo, que asocia, ilustra e indica las interrelaciones e interdependencias, con fuerte sabor sistémico, entre todos los procesos y todas las complejas realidades que bullen en el problema del control externo: *a)* un principio económico o regla de racionalidad; *b)* un proceso del que éste surge y al que disciplina; *c)* unas técnicas con las que opera; *d)* un método de control que asegura su vigencia, y *e)* una senda por donde el principio económico se va acomodando a una realidad en constante cambio, se va enriqueciendo gradual y dinámicamente.

Con la ayuda de este cuerpo de doctrina, si se acepta como válido y operativo, es ya posible emitir una opinión fundada, no gratuita, sobre los procesos legislativos a los que se ha aludido en apartados anteriores, y situar en este contexto a las Comunidades Autónomas y repensar el esquema del control externo en España desde el enfoque del «control de eficacia», para cuya aplicación gradual, si se tiene voluntad, existe soporte suficiente en la legislación española, como puede comprobarse.

VI. ANÁLISIS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA PÚBLICA ESPAÑOLA DESDE LA TEORÍA DEL «CONTROL DE EFICACIA»

Siguiendo, paso a paso, como criterio ordenador de la observación, la estructura del esquema/sistema anterior, es posible deducir algunas consideraciones, no exhaustivas, desde luego, de la realidad práctica de la actividad financiera pública española y, por extensión, de muchas facetas del quehacer económico público. Les ruego que no tomen a mal el uso que hago de la forma telegráfica de exposición. Su perspicacia suplirá, con creces, mis cortas explicaciones.

1. Bloque A: Sociedad

A) No parece que exista gran preocupación en la sociedad española, ni creo que exista ningún mecanismo público formal, aunque sea muy incipiente, que se dedique a la evaluación del «principio económico o regla de racionalidad». Se asume fatalmente, salvo en la época más reciente, a pesar de que los hechos vengan, desde hace mucho tiempo, demandando un cambio de rumbo, la herencia del pasado, y como la estructura es de ingrato tratamiento y los resultados de largo ciclo de maduración, se la va modificando en la medida de lo posible, que muchas veces no llega al listón de lo necesario para mantener el desarrollo social. Desde luego, el reparto de papeles entre el Sector Público y el privado es una resultante del juego social, más que un objetivo específico, cuando, a lo mejor, la profunda transformación técnica actual y el nuevo contexto internacional estén exigiendo la caída de muchos mitos del pasado y unos ritmos de acción más decididos.

B) La insuficiencia crónica de ingresos fiscales del Sector Público español convierte «al límite psicológico a la imposición» o a la «curva de Laffer-Wanninski», al margen de su propia corrección normativa, en una curiosidad científica para el debate político. En materia de recaudación, se sigue la práctica de lograr lo que soporte el mercado.

C) La opción entre «producción y oferta pública» versus «producción privada y oferta pública», como estrategia global de crecimiento sano, es decir, regido por criterios de rentabilidad económica y social, salvo excepciones, y en ciertos subsectores de la actividad, ni se plantea. Así se fosilizan costosas estructuras, que un humilde «presupuesto Base Cero» mostrarían como insostenibles.

D) Lo que anteriormente he denominado «conjunto generador de valores sociales» (creencias, opiniones, etc.) no suele tener entre nosotros, como preocupación prioritaria, el problema de la eficacia, sino que, más bien, su preocupación usual viene a ser la de acomodarse pragmáticamente, sin perder las posiciones históricas conseguidas, a los inevitables cambios que el pasar de los días va introduciendo. Quiero decir que, desde los valores sociales, ésta es una sociedad muy refractaria a las grandes transformaciones económicas, y que éstas tendrán que venir impuestas por algún acontecimiento o presión exterior, antes que ser voluntariamente buscadas por ella.

2. Bloque B: Técnicas

A) España, salvo la experiencia reciente en lo regional, impuesta por los acontecimientos, no cuenta en la actualidad con una planificación activa, ni se han desarrollado, hasta ahora, las potencialidades que la Constitución en esta materia permite.

B) La programación macroeconómica, con algunas experiencias interesantes a nivel sectorial, aunque, en muchas ocasiones, con tintes corporativistas y supuestos de partida del análisis parcial de los economistas, como no tiene por punto de referencia una planificación global, difícilmente puede

impregnar la asignación pública de recursos. Su coordinación deja todavía mucho que desear.

C) La programación presupuestaria, a pesar de los decididos esfuerzos que se están haciendo últimamente, no ha superado todavía la etapa de la práctica de vestir el muñeco, esto es, presentar en programas la fórmula presupuestaria de siempre, el presupuesto de medios, financiero o tradicional. Hasta que los responsables de los programas no respondan, en términos de resultados, extraídos de un sistema informativo o contable riguroso y controlable, de su gestión, y hasta que los posibles malos resultados no lleven asociado el cese en la tarea, la filosofía programática, no la presentación o clasificación programática, no comenzará a transformar la realidad presupuestaria (7).

D) El uso de «técnicas modernas del análisis económico» suele ser una excepción en los procesos de asignación de recursos públicos. Las buenas relaciones del gestor, el incrementalismo y el peso anteriormente logrado, en términos de montante de créditos presupuestarios, parecen ser armas mejores que el riguroso análisis económico y exigen procesos menos complicados, por lo que la toma de decisiones es más ágil y brillante.

E) La evaluación «ex ante» formalizada no existe y la evaluación económica «ex post», como proceso, tampoco.

F) El seguimiento de los programas no puede hacerse simplemente, ya que la contabilidad presupuestaria pública está incapacitada, «ab origine», para atender estos requerimientos, y la práctica que se sigue en la definición de indicadores, descriptiva y no selectiva, lleva a la indeterminación de los productos públicos, difíciles, «per se», de determinar (8).

(7) Se recuerdan, en este mismo sentido, unas manifestaciones públicas del actual Secretario de Estado de Hacienda, Sr. Borrell Fontelles, cuando declaró: «La peor corrupción es la ineficacia».

(8) Ningún ejemplo es tan claro de la pobreza informativa de la contabilidad pública tradicional, como el del proceso autonómico. Cuando hubo de procederse a la valoración de los acuerdos de transferencias de servicios y medios a las Comunidades Autónomas, hubo de recurrirse a un método «sui generis» —el «método para el cálculo

G) El control, nadie mejor que ustedes lo saben, trabaja con los materiales que hay, y los que hay, a menudo, son muy insuficientes, teniéndose que limitar con frecuencia, tanto el interno como el externo, a fiscalizar sólo los aspectos formales y legales.

3. Bloque C: Enlace sociedad/técnicas

A) El control por resultados sencillamente no existe; aquí sólo se gasta; lo que se produce es una resultante, no es una meta especificada, a nivel unitario, que comprometa fatalmente el futuro personal de los gestores ni de la organización.

B) La cobertura suficiente de la demanda social de bienes y servicios públicos es, asimismo, una resultante, lo que se logra obtener de una realidad compleja y difícil. El estudio sistemático de cursos de acción alternativos, donde se someta a examen, sin posicionamientos partidistas, la racionalidad de la reserva permanente, en situación de monopolio, de la oferta de ciertos conjuntos de bienes y servicios al Sector Público, no se realiza para todo el conjunto de la acción pública, aunque muy recientemente, en ciertas actividades, sobre todo en las relacionadas con el Sector Público Empresarial, se están produciendo avances hacia la privatización. Uno de los mitos que debe caer es el de asociar, acriticamente, forma privada de producir, con ausencia de control social y de apropiación social del excedente. Con imaginación y voluntad, en una forma de producción, como la actual, dirigida por una tecnoestructura dispuesta a vender sus servicios en cualquier mercado, a cambio de remuneraciones suficientemente atractivas, las vías progresistas para actuar son numerosas. Ciertas experiencias, en algunos sec-

del coste efectivo de los servicios transferidos a las Comunidades Autónomas» [artículo 3, 2 c) de la L.O.F.C.A.] —aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera el día 12 de febrero de 1982.

Quien haya seguido de cerca los temas autonómicos, conocerá la cantidad de problemas (insuficiencia de recursos, revaloraciones, «efectos financieros», sensación de agravios comparativos entre regiones, dificultades para definir un modelo definitivo de financiación autonómica, etc.), que la ausencia de una contabilidad de gestión ha incorporado en el proceso.

tores económicos y financieros clave, se están ensayando con resultados muy prometedores.

C) El análisis de los efectos económicos de los programas de ingresos y gastos públicos, organizado y permanente, en los procesos de control establecidos, ni se ha intentado y suele quedar para la investigación universitaria o para los voluntariosos Gabinetes de Estudios, públicos y privados.

D) Si no hay datos, no puede haber análisis «input-output» (no tablas «input-output»). ¿Podría un empresario privado mantenerse en el mercado, sin conocer al día el verdadero coste unitario, no el gasto, de los productos que al mercado lanza?

E) El control de eficiencia, que es una condición necesaria, aunque no suficiente, del control de eficacia, se ve afectado por las mismas carencias de información.

4. Bloque D: Autocontrol

A) ¿Alguien puede pensar realmente que se están incorporando en los presupuestos, gradual, dinámicamente y con la cadencia necesaria, las enseñanzas de los errores del pasado, extraídas del análisis de las cuentas públicas, bajo la óptica de la eficacia —justificación sistemática (otra vez, este término) de las desviaciones entre lo previsto y lo realizado—, en un mundo tan hábil como el presente, cuando los procesos de control se desarrollan con 3, 4 y 5 años de retraso y sólo cubren algunas partes del complejo y basto entramado, público y privado, del ámbito de actuación, que la legislación les ha encomendado?

Como acaba de verse, mi impresión sobre la situación del «control de eficacia» en España se alinea con los pesimistas o, mejor dicho, con los menos optimistas, según les indiqué al principio. Si se tiene en cuenta, que los antecedentes de esta aproximación a una sociedad mejor administrada, se remontan a la primera década del presente siglo y que el empujón definitivo lo recibió en la de los cuarenta, podrán llegar a valorar el alto coste de oportunidad, en términos

de rentabilidad económica y social, que han supuesto la larga vigencia de la antigua Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1 de julio de 1911, la pesada rémora de los, todavía, muy numerosos y activos partidarios de su espíritu, a pesar de los aparentes cambios, meramente nominalistas, en la normativa, y el largo letargo que, para el progreso social crítico ha significado el régimen anterior, dicho sea sin voluntad de molestar a nadie.

Ahora bien, como un pesimista suele ser un optimista mal informado, para que no se me malinterprete, quiero manifestar expresamente que soy consciente de que cada año se dan nuevos pasos en la dirección correcta, y que la mera posibilidad de pretender comparar la situación presente con la de la anterior al cambio de régimen, es vejatoria en el intento mismo. Mi pesimismo o mala información viene de los ritmos y de la priorización.

VII. REFERENCIA A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Como era de esperar, ya que en España comienzan a cumplirse los postulados de las teorías del «federalismo fiscal» —que la aproximación de la prestación de servicios al ciudadano incrementa notablemente la eficacia y el control social—, la normativa autonómica en materia de control es decididamente innovadora, en plena concordia de espíritu y forma con el modelo expuesto, en modo gráfico, en este trabajo. Así se deduce de la lectura de las leyes autonómicas, por las que se han creado los Tribunales de Cuentas Autonómicas, en sus distintas denominaciones. Mientras que en nivel central, como se ha señalado más arriba, han aparecido algunas incertidumbres para el mantenimiento del incipiente caminar hacia el «control de eficacia» en el nivel autonómico, todavía sólo en forma de legislación, los mecanismos del control de eficacia están disponibles y están claros. Es decir, se ha apostado, sin ninguna indecisión, por la eficacia (9).

(9) Con criterios de estricta equidad, se debe manifestar aquí que sin la generosa colaboración, en forma de asistencia técnica, de algunos de los presentes, funcionarios y altos responsables de esta institución, las cosas serían menos esperanzadoras.

Qué resulte de ello, está por ver; aunque en este terreno soy optimista, a pesar de ciertos errores y de ciertas ingenuidades que se han cometido. Eran inevitables en Administraciones incipientes, escasas de medios, en período de primer establecimiento y con elevados grados de tensión, de inseguridad y de provisionalidad, a veces.

Por todo ello, aunque sé que hay problemas de acomodación a la letra de la norma constitucional, lo ha recordado, un momento ha, el Prof. Pérez Royo, mi inclinación personal está por la solución de dotar de la mayor autonomía posible a las Comunidades Autónomas en materia de control, dentro de una sincera y real voluntad de cooperación y coordinación entre Poderes Públicos, en la que creo sin ningún tipo de reservas, en aplicación de un estilo, implícito, semejante al principio constitucional, expreso, de la «lealtad constitucional» alemana, o sea, algo muy próximo a su respuesta a los mecanismos de control.

Porque, si los Parlamentos Autonómicos, representación legítima de la soberanía popular de las poblaciones de las Comunidades Autónomas, pueden decidir, con autonomía, sobre los orígenes y los destinos de sus recursos públicos, ¿por qué no pueden, en coordinación con el Tribunal de Cuentas del Estado, entender también de control externo? ¿Acaso la «vis» representativa de los parlamentarios autonómicos es de segunda clase? ¿No será más bien específica, esto es, limitada solamente por el ámbito de aplicación de competencias que el «bloque de constitucionalidad», y su concreción en cada momento del tiempo, les fija? Porque, a fin de cuentas, ¿quién debe «descargar», con las matizaciones que se quiera, a los Ejecutivos Regionales? ¿Acaso el Parlamento Central, que no les ha investido y que no ha participado directamente en los procesos electorales, cuya es su legitimación última?

Quiero cerrar esta intervención con un último mensaje. Alguien podría pensar que mi posición peca de ingenuidad, que estoy pidiendo peras al olmo. No creo que sea así, porque, en otros países, este enfoque, con los fracasos y los retrocesos que son de esperar, en todo lo humano, se aplica y,

sobre todo, se quiere seguir aplicando (10). Por otra parte, soy de las personas que, si el horizonte no es amplio y lejano, no encuentra estimulante el caminar; y creo que el horizonte del control, «desde» y «para» la libertad —el «control de eficacia»—, es horizonte grandioso, que el «presupuesto por programas» es emocionante caminar y que la España Autónoma es el futuro y su reto.

Ahora, después de tanta cordialidad como han demostrado al escucharme, quien ha tenido el atrevimiento de hablar de control a los controladores, se somete, merecidamente, al creativo fuego graneado de sus doctas e inteligentes críticas. Presto soy.

(10) Consúltese al respecto la Memoria del Congreso Internacional de Ciencias Administrativas, celebrado en Madrid, en 1980.

CONSIDERACIONES SOBRE
LA FINANCIACION BASICA DE LAS
COMUNIDADES AUTONOMAS Y SU
CONTROL POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS

LUIS DIAZ CONTRERAS

Censor-Letrado del Tribunal

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CONCEPTO DE FINANCIACIÓN BÁSICA
- III. PARTICIPACIÓN EN LOS INGRESOS DEL ESTADO
 - 1. *Periodo transitorio*
 - 2. *Periodo definitivo*
- IV. TRIBUTOS CEDIDOS
- V. CONTROL POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS

I. INTRODUCCIÓN

La vigente Constitución de 1978 establece una nueva organización territorial del Estado. Los principios centralizador y unitario del sistema anterior son sustituidos por los de autonomía y descentralización.

Todo ello trae como consecuencia la aparición del denominado por algunos autores «Estado de las Autonomías».

En efecto, el sistema constitucional lleva aparejado la creación de las Comunidades Autónomas, dotadas de Hacienda y actividad económico-financiera propias.

Ahora bien, estas actividades así como la realizada por la Administración Central, deberán estar coordinadas, para lo cual se crea el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, que estará constituido por el Ministro de Hacienda, el de Economía, el de Administración Territorial y el Consejero de Hacienda de cada Comunidad Autónoma.

Se configura como un Organismo Consultivo y de deliberación.

II. CONCEPTO DE FINANCIACIÓN BÁSICA

La actividad económico-financiera de las Comunidades Autónomas está destinada a satisfacer las necesidades públicas, cada vez más numerosas como consecuencia del abando-

no de las consideraciones «neutralistas» propias de los regímenes demoliberales, y su sustitución por el Estado intervencionista, mediante la prestación de mayor número de servicios públicos y la adopción de medidas de política asistencial y sustitutiva.

Todo ello comporta la necesidad de poseer unos recursos o medios, cada vez más numerosos, que les permitan cubrir aquellos objetivos.

A tal fin, la Constitución, en su artículo 157, y la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (L. O. F. C. A.), de 22 de septiembre de 1980, en su artículo 4.º, de desarrollo del anterior, establecen que serán recursos de las Comunidades Autónomas los siguientes:

1. Los ingresos procedentes de su patrimonio y los de derecho privado.
2. Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
3. Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado.
4. Los recargos que pudieran establecerse sobre los impuestos del Estado.
5. Las participaciones en los ingresos del Estado.
6. El producto de las operaciones de crédito.
7. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia.

En su caso, las Comunidades Autónomas podrán obtener igualmente ingresos procedentes de:

1. Las asignaciones que se establezcan en los Presupuestos Generales del Estado.
2. Las transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial.

Los recursos procedentes de los Tributos cedidos así como de la participación en los ingresos del Estado constituyen la

denominada financiación básica, por ir destinada a la financiación de la actividad ordinaria de las Comunidades Autónomas.

El resto de los recursos constituyen la financiación específica que sirve para una mejor dotación de los servicios públicos.

III. PARTICIPACIÓN EN LOS INGRESOS DEL ESTADO

Las Comunidades Autónomas, para la financiación de los servicios públicos transferidos, disponen de un porcentaje de participación en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos.

Esta participación viene regulada en el artículo 13 y en la Disposición Transitoria Primera de la L. O. F. C. A.

De las disposiciones citadas se infiere la existencia de dos períodos en su implantación que se vienen denominando transitorio y definitivo.

1. Período transitorio

El período transitorio es el comprendido desde el año siguiente (o subsiguiente, si lo fuere en el segundo semestre del año) de la constitución de la Comunidad Autónoma, entendiéndose por tal el de la aprobación del Estatuto, hasta que se hubiera completado el traspaso de los servicios o en cualquier caso, cuando se hayan cumplido los 6 años de la entrada en vigor del Estatuto.

Sin embargo, la ausencia en muchos casos de valoraciones, la discrepancia sobre las mismas, e incluso la necesidad de prorrogar el presupuesto del ejercicio de 1982, como consecuencia de las elecciones generales, determinaron su no entrada en vigor hasta finales del año 1984.

El sistema se basa en que el Estado garantiza la financiación de los servicios públicos transferidos con una can-

tidad igual al coste efectivo del servicio en el territorio de la Comunidad y en el momento de la transferencia.

Este coste efectivo estará integrado por la suma de los directos, los indirectos, así como los de inversión.

Su cobertura se realiza mediante una participación de cada Comunidad Autónoma en los ingresos del Estado, así como con el rendimiento en su territorio de los Tributos cedidos.

Para garantizar el sistema se crean Comisiones Mixtas Paritarias Estado-Comunidades Autónomas, que adoptarán un método encaminado a fijar el porcentaje de participación en los Impuestos del Estado.

El sistema parte de la fijación del coste efectivo de los servicios traspasados, y a estos efectos el Consejo de Política Fiscal y Financiera, en su sesión plenaria del 18 de febrero de 1982, aprobó el método para el cálculo del coste efectivo global de los servicios transferidos.

Posteriormente las Comisiones Mixtas Paritarias adoptan como propio dicho método.

El método se basa en los principios de:

- a) Correcta valoración del coste efectivo de los servicios transferidos.
- b) Identificación de los agentes generadores del coste.

Para cumplir los citados principios las Comisiones Mixtas fijarán:

- a) La relación de medios personales y materiales adscritos.
- b) La cuantificación del coste.

Para ello ha de tenerse en cuenta que son componentes del coste:

- El coste directo de las unidades centrales.
- El coste indirecto de las unidades centrales.
- El coste directo de las unidades periféricas.
- El coste indirecto de las unidades periféricas, y
- Los gastos de inversión.

Todos ellos vienen constituidos por los gastos en el origen de los Capítulos I, II y VI de los Presupuestos Generales del Estado.

Se entiende por Costes Centrales o de las Unidades Centrales, los gastos de personal y funcionamiento que se imputan al territorio de cada Comunidad según las fórmulas de atribución de competencias que se hayan establecido en los acuerdos alcanzados en las Comisiones Mixtas y en función del grado de exclusividad, concurrencia o coparticipación en la prestación de los servicios de ambas Administraciones (Central y Autonómica).

Son Costes Periféricos o de las Unidades Periféricas, los gastos de personal y funcionamiento que se determinan en base a la atribución territorial de las competencias previstas inicialmente en cada Estatuto, que han sido desarrolladas a través de los acuerdos alcanzados en las Comisiones Mixtas, y se calculan en función de los gastos en que venían incurriendo los servicios periféricos de la Administración Central del Estado.

A su vez, ambos tipos de costes se subdividen en:

- a) Costes directos, que vienen determinados normalmente por las tareas de gestión, ejecución y control.
- b) Costes indirectos, que corresponden a funciones de dirección, apoyo y coordinación del servicio transferido.

A estos componentes del coste efectivo hay que añadir la llamada inversión de reposición destinada a la conservación, mejora y sustitución de los bienes cedidos.

No obstante, de este conjunto, es necesario deducir los ingresos y tasas afectados al servicio que se traspasa, dada su conversión automática en recursos propios de la Comunidad, de acuerdo con lo previsto en el número 2 del artículo 7.º de la L. O. F. C. A.

A continuación se procede a obtener, servicio por servicio, el coeficiente que representa su coste efectivo sobre la recaudación de los Capítulos I y II, del Estado de Ingresos de los Presupuestos Generales.

Para ello se utiliza la fórmula:

$$\frac{\text{Carga asumida — Tasas}}{\text{Recaudación cap. I y II}} \times 100 = \% \text{ del servicio}$$

La suma de coeficientes de los servicios transferidos en el año, más el del año anterior, nos dará el coeficiente total de participación.

No obstante, la Ley 43/1984, de 13 de noviembre, sobre fijación de los porcentajes de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado para 1984, establece para los territorios de régimen común, teniendo ya en cuenta la cesión de tributos, la siguiente fórmula:

$$\% 84 = \frac{\text{Coste efectivo 83 — Tributos cedidos 83}}{\text{Total Nal. Rec. 83 (sin tributos cedidos)}} \times 100$$

El año base es el 1983; las valoraciones efectuadas con anterioridad se actualizan mediante índices generales y específicos.

Este régimen, que debería aprobarse por Ley, no se aplica hasta los ejercicios de 1984 y siguientes.

La Ley de Presupuestos para 1983, señalaba que el coeficiente de participación en los ingresos del Estado, debería fijarse antes de abril de 1984 y la L. O. F. C. A. había señalado como fecha para cada ejercicio la de septiembre.

Sin embargo, dificultades técnicas y políticas debieron determinar su retraso ya que la Ley no es aprobada hasta el 13 de noviembre de 1984.

Para los ejercicios de 1985 y 1986 la fijación se realiza mediante la Ley de Presupuestos de los ejercicios respectivos.

La Ley 43/1984 preveía un sistema específico para efectuar la entrega de las cantidades que correspondían a las Comunidades Autónomas que no pudo tener lugar por su tardía aprobación.

El sistema consistía en una entrega del 90 % de su cuantía en dos plazos. El primero se hacía efectivo al mes siguiente de la aprobación de la Ley y cubriría sus $\frac{3}{4}$ partes, con deducción de las cantidades ya recibidas. El segundo plazo se haría efectivo en el mes de noviembre y consistiría en la entrega de la $\frac{1}{4}$ parte restante.

Posteriormente, al conocerse las recaudaciones efectivas, se procedería a efectuar una liquidación definitiva, que determinaría una transferencia o un reintegro según la naturaleza del saldo.

Para el ejercicio de 1985 la entrega sería del 95 % y se haría efectiva por mensualidades iguales.

2. Período definitivo

El período definitivo debía comenzar al completarse la totalidad de los traspasos y en todo caso, a los 6 años de la aprobación del Estatuto.

Dado que Cataluña obtuvo su Estatuto en 1979 y, por tanto, ha transcurrido el plazo de 6 años así como que diversas Comunidades Autónomas han completado la totalidad de los traspasos, el régimen definitivo tenía que haberse implantado en 1986.

No obstante, consideraciones de orden tanto económicas como políticas (lucha contra el déficit, entrada de España en la Comunidad Económica Europea, implantación del I. V. A., etcétera) forzaron al Gobierno a aplazarlo hasta el año 1987.

La participación en los ingresos del Estado, a través del régimen definitivo, deberá ser negociada entre las Comunidades Autónomas y la Administración Central a través del Consejo de Política Fiscal y Financiera, y según el artículo 13 de la L. O. F. C. A., tendrá en cuenta las siguientes bases:

- El coeficiente de población.
- El coeficiente del esfuerzo fiscal en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- La cantidad equivalente a la aportación proporcional que corresponda a la Comunidad Autónoma por los servicios y cargas generales que el Estado continúe asumiendo como propios.
- La relación inversa de la renta real por habitante de la Comunidad Autónoma respecto a la del resto de España.
- Otros criterios que se estimen procedentes, entre los que se valorarán la relación entre los motivos del déficit en servicios sociales e infraestructuras que afecten al territorio de la Comunidad Autónoma y al conjunto del Estado, y la relación entre los costos por habitante de los servicios sociales y administrativos transferidos para el territorio de la Comunidad Autónoma y para el conjunto del Estado.

El porcentaje, en este régimen, de participación de cada Comunidad Autónoma, únicamente podrá ser objeto de revisión en los siguientes casos:

- a) Cuando se amplíen o reduzcan las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma y que anteriormente realizase el Estado.
- b) Cuando se produzca la cesión de nuevos tributos.
- c) Cuando se lleven a cabo reformas sustanciales en el sistema tributario del Estado, y finalmente,
- d) Cuando transcurridos cinco años después de su puesta en vigor, sea solicitada la revisión por el Estado o la Comunidad Autónoma.

En todo caso, el porcentaje de participación se aprobará mediante una Ley.

IV. TRIBUTOS CEDIDOS

Según la L. O. F. C. A., pueden ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas los Tributos siguientes:

1. El impuesto sobre el Patrimonio Neto.
2. El impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
3. El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
4. La imposición general sobre las ventas en su fase minorista.
5. Los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales.
6. Las tasas y demás exacciones sobre el juego.

Por el contrario, no pueden ser objeto de cesión:

1. El impuesto sobre la renta global de las personas físicas.
2. El impuesto sobre el beneficio de las sociedades.
3. Los impuestos sobre la producción o las ventas.
4. Los impuestos sobre el tráfico exterior, y
5. Los impuestos que actualmente se recaudan a través de monopolios fiscales.

Las características fundamentales de los tributos cedidos son:

a) Que no puede procederse a su cesión, hasta que el rendimiento no exceda del coste efectivo de los servicios transferidos.

b) Que el importe de su recaudación sirve de financiación principal de los servicios, cubriéndose el posible déficit con la participación en los ingresos del Estado.

c) Que se establezca su cesión de modo expreso en los Estatutos.

d) Que se apruebe la cesión por Ley específica.

V. CONTROL POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS

En una fase preliminar o previa, en relación con la financiación básica, sólo opera el mecanismo de la Ley. En la fijación del porcentaje de participación, según la L. O. F. C. A., los Pactos Autonómicos de 1981 y Reales Decretos de Transferencia, no se admiten más actuaciones que las correspondientes a las Comisiones Mixtas-Paritarias del Estado y Comunidades Autónomas.

En cuanto a los tributos cedidos, la Ley marca los que pueden serlo, los Estatutos los ratifican, otra Ley los regula y una específica los implanta.

No existe, pues, posibilidad de control de estas actuaciones por el Tribunal de Cuentas.

Cosa distinta es el control de la actividad económica financiera de las Comunidades Autónomas, desarrollada por medio de los recursos allegados por la financiación básica.

A este respecto, las normas fundamentales son:

— *Artículo 153 de la Constitución*: al señalar que corresponde al Tribunal de Cuentas el control económico y presupuestario de las Comunidades Autónomas.

— *Artículos 10, 12 13 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 1982*.—Del análisis de estos artículos, resulta:

1.º Con respecto al artículo 10, que si bien parece referirse sólo a la Cuenta General del Estado, por analogía puede aplicarse a las Comunidades Autónomas, impone el examen y verificación de la Cuenta General. Este examen tiene como finalidad la emisión de la «certificación del resultado» según antigua tradición recogida ya en las Leyes de Contabilidad de 1850, 1870 y 1911.

2.º Respecto al artículo 12, el Tribunal está facultado para realizar fiscalizaciones puntuales de la gestión económico-financiera de las Comunidades Autónomas, tanto de su totalidad como de determinadas áreas de las mismas.

La iniciativa corresponde:

- Al Tribunal.
- A las Cortes Generales.
- A las Asambleas de las Comunidades Autónomas (artículo 45 de la L. O. T. C.).

Cuando las medidas propuestas por el Tribunal de Cuentas se refieran a la gestión económico-financiera de las Comunidades Autónomas, la Asamblea Legislativa correspondiente, en el ámbito de su competencia entenderá de la propuesta y dictará, en su caso, las disposiciones necesarias para su aplicación (artículo 14 de la L. O. T. C.).

3.º El artículo 13 se refiere a la Memoria anual, la cual puede comprender, en especial y en relación con las Comunidades Autónomas:

- El análisis de la Cuenta General del Estado y de las demás del Sector Público.
- El cumplimiento de las previsiones y la ejecución del Presupuesto del Estado y de las Comunidades Autónomas, y
- La racionalidad en la ejecución del gasto público por las Comunidades Autónomas, basada en criterios de eficacia y economía.

DOCUMENTACION

MEMORIAS REFERENTES A LAS
CUENTAS GENERALES DEL ESTADO

1854 — 1978

Continuamos en esta DOCUMENTACION el trabajo que iniciamos en el pasado año correspondiente a SEMINARIOS 1984.

En estos Anexos pretendemos facilitar documentación e información al estudioso e investigador en materia de control externo.

En la publicación anterior incluimos, debidamente clasificada y sistematizada, la Bibliografía existente sobre la doctrina y derecho positivo que articula los objetivos, organización y funcionamiento de las Entidades Superiores de Fiscalización y más concretamente el Tribunal de Cuentas español.

El presente anexo incluye una amplia información sobre las Memorias presentadas por el Tribunal de Cuentas a las Cortes desde 1892. Se incluye, para cada una de ellas, el sumario de su contenido y una selección del mismo, referido a materias que muestran una preocupación permanente del Tribunal, respecto a ciertas desviaciones o problemas administrativos, cuya permanencia, desafortunadamente, se advierten como permanentes en el transcurso de los años. Otras veces el texto reproducido refleja los cambios y oscilaciones de la vida política de la Nación o recogen algunos hechos de carácter más bien anecdótico. Se comprenderá que por razones de espacio, no se ha podido ser más amplio en el contenido de cada selección.

Pensamos que estos anexos de documentación, y otros que en el futuro puedan presentarse, podrán ser de utilidad para investigadores, redactores de tesis doctorales, opositores y publicistas especializados.

MANUEL NOFUENTES G. MONTORO
Censor Letrado del Tribunal (jub.)

**MEMORIA EXPRESIVA DE LOS TRABAJOS REALIZADOS
POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS DEL REINO EN 1854 Y
DE LOS ESTADOS REFERENTES AL MOVIMIENTO DE
LAS CUENTAS EXAMINADAS Y FALLADAS EN EL CITADO
PERIODO.**

**MEMORIA EXPRESIVA DE LOS TRABAJOS REALIZADOS
POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS DEL REINO EN 1858 Y
DE LOS ESTADOS REFERENTES AL MOVIMIENTO DE
LAS CUENTAS EXAMINADAS Y FALLADAS EN EL CITADO
PERIODO.**

SELECCIÓN: Uno de los deberes que tiene que cumplir este Tribunal, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 34 del Real Decreto de 2 de septiembre de 1853, es el de demostrar anualmente el movimiento que han tenido las cuentas y expedientes sometidos a su examen y jurisdicción. Cumpliendo hoy con aquel precepto, por lo relativo al año que acaba de transcurrir, tiene la honra de dirigir a V. E. los trece estados demostrativos del número de cuentas que han tenido ingreso en sus dependencias durante el expresado año de 1858, de las falladas en el mismo, y de las que a la terminación de él quedan pendientes de examen, o de reparos; a fin de que V. E. pueda apreciar con pleno conocimiento toda la extensión de los trabajos ejecutados en dicho período.

Dividense las cuentas en dos épocas, con la denominación de *atrásadas* y *corrientes*. En la primera están comprendidas las que se contraen hasta el fin de 1849; entre las cuales las hay de épocas muy remotas, por lo que creyó el Tribunal deber fijar su atención en esta circunstancia, para facilitar su despacho o terminación con la prontitud que fuese posible, por interesar su conclusión, así al buen nombre de la Administración del Estado, como a los particulares que se encuentran privados del libre uso de los bienes que, constituidos en fianza, forman la garantía del Tesoro público, por los caudales confiados a los empleados, hasta que declarada la irresponsabilidad de éstos tiene lugar la cancelación. Las de épocas corrientes son las de 1850 en adelante que regidas, como lo están, por las disposiciones de la Ley de 25 de agosto de 1851, y el Reglamento de 2 de septiembre de 1853, que establecen plazos fatales para su tramitación, necesariamente han de terminarse en un tiempo dado.

Para conseguir el Tribunal aquel primer objeto no ha omitido medio alguno de los que están dentro del círculo de sus atribuciones, apelando también al extraordinario de reclamar un número de empleados cesan-

tes que auxilien aquellos trabajos; y ha propuesto asimismo el aumento de brazos de esta clase en el presupuesto del corriente año, con el objeto de terminar las cuentas de atrasos. Con el corto auxilio con que hasta ahora ha contado el Tribunal ha logrado, sin embargo, dar un impulso rápido a las referidas cuentas atrasadas, venciendo las dificultades naturales que el transcurso del tiempo, el mal estado en general de los archivos, y la falta de empleados cuentadantes que pudieran dar explicaciones, oponen a la solvencia de los reparos que las mismas ofrecen; llegando a obtener los favorables resultados que demuestra el estado número 1, que es el que se contrae al movimiento de las de época atrasada, por el que aparece se han fallado 17,354 cuentas durante el año de 1858, y que están examinadas y pendientes de reparos otras 6,144...

Con delicada investigación ha procurado saber los individuos o Corporaciones que manejan fondos especiales propios del Estado, a fin de que conocidos quedasen sujetos a la rendición de cuentas para que no sufra perjuicio el Eradio ninguna indicación, por leve que haya sido, ha desatendido el Tribunal para descubrir los responsables, y, una vez averiguados se ha dirigido en demanda de aquellas, así como lo ha hecho también con los Centros obligados a la presentación de las de los ramos que de ellos dependen. Cumplidos que han sido los plazos marcados en las instrucciones, que les son respectivas, para el envío de cuentas al Tribunal, y obrando en el lleno de sus atribuciones, hasta les ha conminado, cuando ha advertido morosidad, con las penas que establecen los artículos 17 y 18 de la Ley Orgánica de 25 de agosto de 1851; y, sin embargo, ha visto con sentimiento que no han bastado, a veces, estos medios respecto a las pertenecientes a Provinciales y Municipales, que por su índole se remiten con notable atraso; y aprovechando esta ocasión lo hace presente a V. E. con la idea de que, si lo estima oportuno, se sirva ese Ministerio ponerse de acuerdo con el de la Gobernación, a fin de que se adopten medidas que hagan desaparecer la causa de aquel entorpecimiento.

La variación frecuente de Gobernadores civiles, la dificultad de que abrumadas por el cúmulo de asuntos de perentorio despacho e inmediato interés, puedan ocuparse en el de los concernientes a las cuentas que miran como atrasadas, y la continua mutación de empleados que ocasionan paralización en el curso de las cuentas, viniendo a refluir en demora el fenecimiento de las que se hallan en trámites de examen, y que no se presenten las que correspondan a la administración e intervención de los caudales del Estado con toda la puntualidad que era de esperar después de transcurridos los años que median desde que se dio la Instrucción de 25 de enero de 1850.

Mayor que en años anteriores ha sido el movimiento que ha tenido, en el que acaba de transcurrir, la formación de expedientes sobre cancelación de fianzas, debido al mayor número de cuentas falladas; y el Tribunal, en esta parte, ha procurado corresponder a los deberes que le impon el servicio público, y a los deseos de los particulares interesados en ellas.

Por esto, desplegando todo su celo, ya beneficio de las excitaciones hechas a los Gobernadores de provincia; del curso rápido que han

llevado las solicitudes; del acierto en la tramitación de los expedientes; y del apoyo prestado por el Ministerio Fiscal en los pareceres que emite en esta clase de asuntos que son de la mayor importancia, pues se trata de dejar en libertad las fincas o depósitos que afectan a los intereses del Estado, ha conseguido que, habiendo quedado pendientes en fin del año de 1857, 184 expedientes de esta clase, e incoándose 186 en el del 1858, según lo demuestra el estado número 12, se hayan fenecido 242, quedando 157 pendientes para 1859, gran parte de ellos adelantados hasta el punto de no faltar más que obtener, con la seguridad que se requiere, el conocimiento de que las fianzas no se hallen afectas a otra alguna responsabilidad...

Los Tribunales de Ultramar han cumplido durante el año de 1858 con lo dispuesto en las Ordenanzas vigentes, para que este Superior ejerza la inspección y vigilancia que sobre sus operaciones le está encomendada; y cree un deber de justicia consignarlo en este lugar para conocimiento de V. E.

Debe también hacer presente el Tribunal, que durante el año de 1858 ha tenido la honra de presentar al Gobierno de S. M., comprobadas, las cuentas generales definitivas de los ejercicios de los presupuestos correspondientes a los años de 1854 y 1855, cuyos trabajos, de la entidad y delicadeza que V. E. mejor que otro alguno conoce, han exigido por su parte un empeño que no cree necesario encomiar; y se limita a anunciar que, constante en su propósito de corresponder a la confianza que se le dispensa y a su obligación, se ocupa en iguales trabajos por lo relativo a las de 1856, que, con las de 1857, se lisonjea poder terminar dentro del corriente año; con lo cual se hallará al nivel de los países extranjeros más adelantados, y si estos servicios fueren aceptos, se atreve a esperar se dignará V. E. hacerlo presente a S. M., para su superior conocimiento.

MEMORIA ORDINARIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DEL REINO SOBRE LOS SUPLEMENTOS DE CREDITO Y CREDITOS EXTRAORDINARIOS CONCEDIDOS POR EL GOBIERNO DURANTE LOS INTERREGNOS PARLAMENTARIOS, REMITIDAS AL CONGRESO EN CUMPLIMIENTO DE LO PRECEPTUADO EN EL ARTICULO 44 DE LA LEY PROVISIONAL DE ADMINISTRACION Y CONTABILIDAD DE 25 DE JUNIO DE 1870 Y EL 16 DE LA ORGANICA DEL MISMO TRIBUNAL. COMPRENDE DESDE LAS CORTES

**CONSTITUYENTES DE 1869 SE DECLARO DISUELTAS
HASTA EL 11 DE ENERO DE 1892.**

— Sobre los suplementos de crédito y créditos extraordinarios concedidos por el Gobierno desde las Cortes Constituyentes de 1869 se declararon disueltas hasta la reunión de las ordinarias de 1871.

— Sobre los suplementos de crédito y créditos extraordinarios concedidos desde 23 de enero a 22 de abril de 1872.

— Sobre los suplementos de crédito concedidos desde el 28 de junio al 15 de septiembre de 1872.

— Sobre el crédito extraordinario concedido desde el 22 de marzo al 1.º de junio de 1873.

— Sobre los suplementos de crédito y créditos extraordinarios concedidos desde el 20 de septiembre de 1873 hasta el 15 de febrero de 1876.

— Sobre los créditos extraordinarios concedidos desde el 5 de enero al 25 de abril de 1877.

— Sobre los suplementos de crédito y créditos extraordinarios concedidos desde el 29 de diciembre de 1878 hasta el 1.º de junio de 1879.

— Sobre ampliación de créditos y suplementos del crédito concedidos desde el 26 de julio al 3 de noviembre de 1879.

— Sobre los suplementos de crédito y créditos extraordinarios concedidos desde el 24 de junio a 30 de diciembre de 1880.

— Sobre los suplementos de crédito y créditos extraordinarios concedidos desde 10 de febrero al 20 de septiembre de 1881.

— Sobre un crédito extraordinario concedido desde el 30 de diciembre de 1881 a 20 de marzo de 1882.

— Sobre los suplementos de crédito y créditos extraordinarios concedidos desde el 9 de julio hasta el 4 de diciembre de 1882.

— Sobre los suplementos de crédito y créditos extraordinarios concedidos desde 19 de enero al 20 de mayo de 1884.

— Sobre los suplementos de crédito y créditos extraordinarios concedidos desde 19 de enero al 20 de mayo de 1884.

— Sobre los suplementos de crédito y créditos extraordinarios concedidos desde el 22 de julio al 27 de diciembre de 1885.

— Sobre los suplementos de crédito y créditos extraordinarios concedidos desde el 5 de enero al 10 de mayo de 1886.

— Sobre los suplementos de crédito y créditos extraordinarios concedidos desde 30 de julio al 18 de noviembre de 1886.

— Sobre los suplementos de crédito y créditos extraordinarios concedidos desde el 24 de diciembre de 1886 al 1 de enero de 1887.

— Sobre los suplementos de crédito y créditos extraordinarios concedidos desde el 4 de julio al 1.º de diciembre de 1887.

— Sobre los suplementos de crédito y créditos extraordinarios concedidos desde el 4 de julio al 29 de noviembre de 1888.

— Sobre los suplementos de crédito y créditos extraordinarios concedidos desde el 24 de mayo al 13 de junio de 1889.

— Sobre un crédito extraordinario concedido desde el 18 de julio al 28 de octubre de 1889.

— Sobre los suplementos de crédito y créditos extraordinarios concedidos desde el 6 de julio de 1890 al 1.º de marzo de 1891.

— Sobre los suplementos de crédito y créditos extraordinarios concedidos desde el 15 de julio de 1891 al 11 de enero de 1892.

MEMORIAS EXTRAORDINARIAS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DEL REINO SOBRE LOS CONTRATOS CELEBRADOS POR EL GOBIERNO PARA LA ADQUISICION DE FONDOS O PARA LA RENOVACION Y ENTRETENIMIENTO DE LA DEUDA FLOTANTE DEL TESORO, REMITIDAS AL CONGRESO EN CUMPLIMIENTO DE LO PRECEPTUADO EN EL ARTICULO 39 DE LA LEY PROVISIONAL DE ADMINISTRACION Y CONTABILIDAD DE 25 DE JUNIO DE 1870, Y EN EL ARTICULO 16 DE LA ORGANICA DEL MISMO TRIBUNAL. COMPRENDEN DESDE EL 7 DE AGOSTO DE 1870 HASTA EL 2 DE JUNIO DE 1884.

— Sobre el contrato celebrado en 7 de agosto de 1870 entre el Gobierno y el Banco de París para la explotación de las minas de Torrevieja y La Mata.

— Sobre los contratos celebrados por el Gobierno desde 17 de septiembre 1870 a 13 de junio de 1871, con objeto de adquirir fondos para entretenimiento de la deuda flotante del Tesoro.

— Sobre los contratos celebrados por el Gobierno del 11 de julio hasta 12 de noviembre de 1872.

— Sobre los contratos celebrados por el Gobierno del 12 de noviembre de 1872 hasta 10 de julio de 1873.

— Sobre los contratos celebrados por el Gobierno, con inclusión de alguno anterior desde 10 de julio de 1873 hasta 23 de febrero de 1876.

— Sobre los contratos celebrados por el Gobierno desde 31 de enero de 1876 hasta 7 de abril de 1877.

— Sobre los contratos celebrados por el Gobierno desde 14 de mayo de 1877 hasta 9 de marzo de 1878.

— Sobre los contratos celebrados por el Gobierno desde 14 de marzo de 1878 hasta 3 de diciembre del mismo año.

— Sobre los contratos celebrados por el Gobierno desde 3 de diciembre de 1878 hasta 31 de enero de 1881.

— Sobre los contratos celebrados por el Gobierno desde 1.º de febrero de 1881 hasta 27 de abril de 1882.

— Sobre los contratos celebrados por el Gobierno desde 29 de abril de 1882 hasta 2 de junio de 1884.

MEMORIA EXTRAORDINARIA SOBRE EL CONTRATO CELEBRADO EN 7 DE AGOSTO DE 1870 ENTRE EL GOBIERNO Y EL BANCO DE PARIS PARA LA EXPLOTACION DE LAS MINAS DE TORREVIEJA Y LA MATA; CUYA MEMORIA SE REMITIO AL CONGRESO CON FECHA 1 DE JULIO DE 1871.

MEMORIA EXTRAORDINARIA SOBRE LOS CONTRATOS CELEBRADOS POR EL GOBIERNO DESDE 17 DE SEPTIEMBRE DE 1879 HASTA 15 DE JUNIO DE 1871, CON EL OBJETO DE ADQUIRIR FONDOS, CUYA MEMORIA, FECHA 26 DEL MISMO MES DE JUNIO, SE PRESENTO EN SU SESION DEL 5 DE JULIO DEL PROPIO AÑO.

AMPLIACION DE LA MEMORIA EXTRAORDINARIA DE FECHA 26 DE JUNIO DE 1871 SOBRE LOS CONTRATOS CELEBRADOS POR EL GOBIERNO PARA LA ADQUISICION DE FONDOS; CUYA AMPLIACION, REMITIDA POR EL MISMO TRIBUNAL EN 11 DE JULIO DEL PROPIO AÑO, SE PRESENTO AL CONGRESO EN SESION DE 15 DEL MISMO MES.

MEMORIA EXTRAORDINARIA SOBRE LOS CONTRATOS CELEBRADOS POR EL GOBIERNO CON EL OBJETO DE

ADQUIRIR FONDOS, DESDE 11 DE JULIO HASTA 12 DE NOVIEMBRE DE 1872, CUYA MEMORIA SE PRESENTO AL CONGRESO EN SU SESION DE 16 DEL MISMO MES.

MEMORIA EXTRAORDINARIA SOBRE LOS CONTRATOS CELEBRADOS POR EL GOBIERNO CON OBJETO DE ADQUIRIR FONDOS, DESDE 12 DE NOVIEMBRE DE 1872 HASTA 10 DE JULIO DE 1875, CUYA MEMORIA SE PRESENTO A LAS CORTES CONSTITUYENTES EN SE SESION DEL 15 DE DICHO ULTIMO MES.

MEMORIA EXTRAORDINARIA SOBRE LOS CONTRATOS CELEBRADOS POR EL GOBIERNO PARA LA ADQUISICION DE FONDOS, DESDE 10 DE JULIO DE 1875 HASTA 25 DE FEBRERO DE 1876, CON INCLUSION DE ALGUNO ANTERIOR, CUYA MEMORIA SE PRESENTO AL CONGRESO EN SU SESION DE 4 DE MARZO DE DICHO ULTIMO AÑO.

MEMORIA EXTRAORDINARIA SOBRE LOS CONTRATOS CELEBRADOS POR EL GOBIERNO PARA LA ADQUISICION DE FONDOS, DESDE 31 DE ENERO DE 187^p HASTA 7 DE ABRIL DE 1877, CON INCLUSION DE VARIOS ANTERIORES, CUYA MEMORIA SE PRESENTO AL CONGRESO EN SU SESION DE 18 DE MAYO DE DICHO ULTIMO AÑO.

MEMORIA RELATIVA A LOS CREDITOS SUPLETORIOS Y EXTRAORDINARIOS CONCEDIDOS POR EL GOBIERNO DESDE QUE LAS CORTES CONSTITUYENTES DE 1860 SE DECLARARON DISUELTAS, HASTA LA REUNION DE LAS ORDINARIAS DE 1871, CUYA MEMORIA SE PRESENTO AL CONGRESO EN SU SESION DEL 16 DE MAYO DE DICHO ULTIMO AÑO.

MEMORIA SOBRE LOS SUPLEMENTOS DE CREDITO Y CREDITOS EXTRAORDINARIOS CONCEDIDOS POR EL GOBIERNO DESDE EL 23 DE ENERO AL 22 DE ABRIL DE 1872, CUYA MEMORIA SE PRESENTO AL CONGRESO EN SU SESION DEL 28 DE MAYO DEL MISMO AÑO.

MEMORIA SOBRE LOS SUPLEMENTOS DE CREDITO CONCEDIDOS POR EL GOBIERNO DESDE EL 28 DE JUNIO DE 1872, EN QUE SE SUSPENDIERON LAS SESIONES DE CORTES, HASTA QUE SE ABRIERON EN 15 DE SEPTIEMBRE DEL MISMO AÑO, CUYA MEMORIA SE PRESENTO AL CONGRESO EN SU SESION DE 11 DE OCTUBRE DEL PROPIO AÑO.

MEMORIA SOBRE EL CREDITO EXTRAORDINARIO CONCEDIDO POR EL GOBIERNO DESDE EL 22 DE MARZO DE 1875 HASTA EL 11 DE JUNIO DEL MISMO AÑO, CUYA MEMORIA SE PRESENTO A LAS CORTES CONSTITUYENTES EN SU SESION DEL 30 DE JUNIO DEL PROPIO AÑO.

MEMORIA SOBRE LOS SUPLEMENTOS DE CREDITO Y CREDITOS EXTRAORDINARIOS CONCEDIDOS POR EL GOBIERNO DESDE EL 20 DE SEPTIEMBRE DE 1875 HASTA EL 15 DE FEBRERO DE 1876, CUYA MEMORIA SE PRESENTO AL CONGRESO EN SU SESION DEL 15 DE MAYO DE DICHO ULTIMO AÑO.

**MEMORIA SOBRE LOS CREDITOS EXTRAORDINARIOS
CONCEDIDOS POR EL GOBIERNO DESDE EL 5 DE ENERO
AL 25 DE ABRIL DE 1877, CUYA MEMORIA SE PRESENTO
AL CONGRESO EN SU SESION DE 19 DE MAYO DEL
PROPIO AÑO.**

**MEMORIA SOBRE EL RESULTADO DE LA COMPROBA-
CION DE LA CUENTA DEL PRESUPUESTO EXTRAORDI-
NARIO CREADO POR LEY DE 7 DE JULIO DE 1888, Y
AMPLIADA POR LA DE 14 DE JULIO DE 1891.**

— Ministerio de la Guerra.

— Ministerio de Marina. Nuevas construcciones. Fomento de Arsenales y defensas submarinas.

— Ministerio de Fomento. Subvenciones concedidas por las leyes a las Compañías de Ferrocarriles.

— Auxilios a las Juntas de Obras de puertos.

— Subvenciones a canales y pantanos.

— Obras destinadas a prevenir las inundaciones del río Segura.

Obras destinadas a evitar las inundaciones del Júcar y Záncara.

— Gastos de situación de fondos en el extranjero.

**MEMORIA SOBRE EL RESULTADO DE LA COMPROBA-
CION DE LA CUENTA DE PRESUPUESTO EXTRAORDINA-
RIO CREADO POR LA LEY DE 30 DE AGOSTO DE 1896,**

Y MODIFICADO POR LA DE 10 DE JUNIO DE 1897 Y 28 DE JUNIO DE 1898.

- Para reintegro a la Compañía Arrendataria de Tabacos del anticipo que hizo al Gobierno en 1887.
- Material de Guerra.
- Gastos del Ministerio de Marina.
- Subvenciones a Ferrocarriles.

MEMORIA SOBRE LA CUENTA GENERAL DEFINITIVA DEL ESTADO DEL PRESUPUESTO DE 1899-1900.

- Cuentas de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.

SELECCIÓN: No habiendo votado las Cortes antes de 1.º de julio de 1899 los presupuestos, para el año económico siguiente, el Gobierno, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 85 de la Constitución, dictó el Real Decreto de 30 de julio, publicado en la *Gaceta de Madrid* del siguiente día, mandando que, mientras otra cosa no dispusiera una ley, rigiera en el año económico de 1899-1900 los presupuestos 1898-99, aprobados por la de 28 de junio de 1898, con las modificaciones introducidas posteriormente en cumplimiento de preceptos legales, y detalló los gastos que se consideraban amortizados, en un estado letra A, que no difiere del adjunto a la Ley de 28 de junio más que en que incluye en el capítulo 1.º, apartado único de la sección 3.ª de «Obligaciones generales del Estado», la partida de 150.000 pesetas para pago de intereses de la Deuda consolidada al 5 por 100 reconocida a los Estados Unidos de América, y en adicionales de la misma sección, las de 7.029.000, 3.915.580 y 164.168,70, destinadas las dos primeras al pago de intereses de los billetes hipotecarios de la isla de Cuba, emitidos en virtud de los Reales Decretos de 10 de mayo de 1886 y 27 de septiembre de 1890, y la última a satisfacer

al Banco Hispano Colonial la comisión por estos servicios. El crédito de las 150.000 pesetas representa el importe de una obligación que estaba situada en el Tesoro de Cuba y comprendido en el presupuesto de aquella isla, que por disposición ministerial se hace recaer sobre el de la Península, y los otros tres se hallan autorizados por la Ley de 28 de junio de 1899. Pocos días después, el 9 de junio, reprodujo la *Gaceta* el mismo Real Decreto, haciendo constar por nota que habiéndose advertido algunos errores en los estados que acompañaban al publicado el día 1.º, se reproducían debidamente rectificadas; y en esa rectificación se figuran ya en el estado letra A los créditos de los capítulos adicionales de las secciones 2, 5 y 8 de «Obligaciones de los departamentos ministeriales», de 16.776,66 para sueldos y gastos de representación de los Consulados de Cuba, Puerto Rico y Filipinas; 4.250 para material de los mismos; 171.113,89 y 39.145,85, respectivamente, para personal y material del Cuerpo diplomático y consular que figuraba en el presupuesto de Filipinas; 2.095.465 para los devengos de los buques y personal de todos los Cuerpos procedentes de Cuba, Puerto Rico y Filipinas, 129.593 para satisfacer los gastos que origina la emisión de títulos de la Deuda interior al 1 por 100 y la conversión de los de la Deuda exterior, y el pago en pesetas de sus intereses; 76.750, 2.250, 4.500 y 64.500 por pago de las obligaciones de personal de la Dirección general de los asuntos de Ultramar, del Archivo de Indias, del Museo y Biblioteca de Ultramar y de la Sección temporal del Tribunal de Cuentas; y 13.333,33, 1.833,33 y 8.916,66 para material de las mismas dependencias, que ni se hallan detalladas en el estado letra A, adjunto a la Ley de 23 de junio de 1898, ni autorizados por disposición ninguna de la misma, ni de otras especiales.

MEMORIA SOBRE LA CUENTA GENERAL DEFINITIVA DEL ESTADO DEL PRESUPUESTO DE 1900.

- Presidencia del Consejo de Ministros.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y Derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Presidencia del Consejo de Ministros.

SELECCIÓN: En apoyo de lo resuelto por el Real Decreto, invócase la doctrina de que la Real Orden del Ministerio de la Gobernación, resolviendo el caso particular de una apelación interpuesta en materia de cancelación de fianzas, tuvo por objeto dictar una regla que deter-

minase hasta dónde deben llegar las facultades de las Diputaciones provinciales en cuanto a la devolución de fianzas de sus empleados; que según el artículo 107 de la Ley Provincial, a las Diputaciones corresponde fijar la cuantía de las fianzas que han de prestar los depositarios; y que a virtud del texto explícito y claro del artículo 67 de la Ley Orgánica del Tribunal, es indudable que los depositarios de fondos provinciales, como subalternos de las Diputaciones, no están comprendidos en la clase de cuentadantes al Tribunal, por lo cual no es aplicable a la cancelación de sus fianzas el número 4.º del artículo 16 de su Ley.

En cuanto al primer punto, sin que el Tribunal niegue competencia al señor Ministro para hacer las aclaraciones que considere precisas en disposiciones obscuras o contradictorias de la Ley Provincial, y aun para dictar reglas de ejecución de la misma, no puede reconocerle la que se atribuye en materia de cancelación de fianzas de los depositarios de fondos provinciales, por estar reservado su conocimiento privativamente a este Tribunal. Tampoco es admisible la consecuencia que deduce de la facultad concedida por el artículo 107 de la Ley Provincial a las Diputaciones provinciales para exigir las fianzas que han de prestar los depositarios, de que quien fija la cuantía de aquéllas puede acordar su devolución; porque es práctica constante en la Administración General del Estado la de fijar el Ministro de Hacienda en los reglamentos de cada ramo la cuantía de la que deben prestar los funcionarios para cuyos cargos se exija, no obstante lo cual la cancelación de las prestadas por los que rinden cuentas al Tribunal, caso en que se encuentran los depositarios de fondos provinciales, corresponde a este Tribunal. Lo que, indudablemente, quiso esa disposición de la ley fue que, en cada caso, las Diputaciones, a las que está encomendada la administración de las provincias, proveyesen a la seguridad de sus fondos, exigiendo la fianza con relación a la cuantía de los que el depositario hubiese de manejar, porque fijarla *a priori* por disposición de la ley, pudiera haber dado lugar a que no quedaran bien afianzados y garantizados. Por lo que respecta al último extremo, basta relacionar el artículo 6.º de la Ley del Tribunal con el 156 de su reglamento, para convencerse de que los depositarios de fondos provinciales son cuentadantes directos, sin que influya para nada en tal concepto la relación de dependencia de las Diputaciones, acepción en que emplea el Real Decreto la palabra subalterno, pues en orden a la dación de cuentas no cabe esa calificación, porque a ellos, y solamente a ellos, está impuesta la obligación de rendir las de «ingresos y gastos», someterlas al alto del Tribunal.

Como las disposiciones del Real Decreto daban valor y eficacia a una resolución dictada por Autoridad incompetente, en materia propia del conocimiento de las Salas de este Tribunal, el pleno acordó, de conformidad con el dictamen de su Fiscal, haciendo uso de la facultad que consigna el párrafo 3.º del artículo 186 del Reglamento de 28 de noviembre de 1893, suspender el cumplimiento de lo dispuesto en el Real Decreto de 21 de enero, manifestar al Excelentísimo señor Presidente del Consejo de Ministros el motivo de su resolución, que era el de invadir aquéllas atribuciones propias del Tribunal, que privativamente le corresponden y ejerce por medio de sus Salas, que en-

tienden en la aprobación definitiva de las cuentas de las Diputaciones provinciales, reunidas por los depositarios de fondos de las mismas, y, como consecuencia, en la absolución de responsabilidades de aquellos funcionarios y cancelación de las obligaciones a que están afectas las fianzas que prestaron para el desempeño de sus cargos; rogándole que, haciendo una declaración informada en los preceptos de la ley, se sirviera dejar sin efecto las contenidas en el Real Decreto expresado.

Como la Presidencia del Consejo de Ministros no ha hecho aquella declaración ni contestado a la comunicación que el Tribunal le dirigió en 11 de marzo, usando de la facultad que le concede el párrafo 4.º del artículo 186 de su Reglamento, pone el hecho en conocimiento de las Cortes, para que si lo estiman acertado, puedan hacer una ratificación de las atribuciones que al Tribunal competen.

MEMORIA SOBRE LA CUENTA GENERAL DEFINITIVA DEL ESTADO DEL PRESUPUESTO DE 1901.

- Cuenta de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y Derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.

SELECCIÓN: Ya en la Memoria relativa a la Cuenta General del Presupuesto de 1900 se ocupó el Tribunal, con la extensión debida, del hecho de eliminar de la «Cuenta liquidación del presupuesto» y de las de «Tesorería», «Rentas públicas» y «Gastos públicos», la parte correspondiente a la Sección sexta del presupuesto de ingresos y a la décima del de gastos, ambas de la Colonia de Fernando Poo, de los presupuestos de 1900 y 1901, que calificó de especiales la Real Orden del Ministerio de Hacienda de 21 de agosto de 1901, se corre el riesgo de que esa parte de la contabilidad de dichos presupuestos quede sustraída al conocimiento de las Cortes, y aquéllos sin liquidar en totalidad, pues no lo estarán mientras se hallen pendientes las dos Secciones de que se trata. Hecha esta manifestación en armonía con lo declarado al comprobar la Cuenta General del Estado del presupuesto de 1901, y necesaria para dejar consignado que los resultados de aquélla con relación a las parciales y su conformidad entre sí son los mismos, con exclusión de cuanto se refiere a las dos citadas Secciones de los Presupuestos Generales del Estado, pasa a ocuparse del pormenor de la cuenta.

MEMORIA SOBRE LA CUENTA GENERAL DEFINITIVA DEL ESTADO DEL PRESUPUESTO DE 1902.

- Cuenta de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y Derechos del Estado.
- Ministerio de Hacienda.

SELECCIÓN: No terminará el Tribunal esta parte de la Memoria sin hacerse cargo de un asunto relacionado con el cumplimiento de la Ley de Presupuestos. Era precepto de uno de sus artículos, el 19, que el Gobierno dictara durante el año 1902 las disposiciones reglamentarias para determinar la inversión, justificación de los gastos y aprobación de las cuentas de todas las consignaciones de material de las diferentes dependencias del Estado. Así se ha efectuado, con efecto, aun cuando sin introducir ninguna modificación substancial en las reglas establecidas por el Real Decreto de 31 de mayo de 1881, que, aunque emanadas del Ministerio de Hacienda, era, según se hacía constar en la exposición de motivos, por acuerdo del Consejo de Ministros, de aplicación a todos los Departamentos ministeriales.

Tienen las recientes disposiciones del Gobierno completa analogía con las del Real Decreto citado, sin más diferencia que las de disponerse en aquellas que de existir sobrante en los fondos de material de las diferentes oficinas del Estado, después de haber sido satisfechas todas las obligaciones del año, se reintegrará su importe en el primer mes del ejercicio siguiente, no pudiendo aplicarse sumas de un presupuesto al inmediato.

El Tribunal entiende que las Cortes, al redactar el artículo 19 de la Ley de Presupuestos, con perfecto conocimiento de las disposiciones del Real Decreto de 31 de mayo de 1881, tuvieron el propósito, de conformidad con las necesidades de los tiempos y las demandas del mayor orden en la contabilidad de los servicios, de exigir que todos los pagos por obligaciones presupuestarias tengan su justificación, acompañando a los mandamientos con que se satisface, sin la actual exención relativa a la de gastos de material de oficina, la cual, lejos de correr unida a los citados mandamientos, queda archivada en las respectivas dependencias. Y como quiera que éste es, según parece, el espíritu que informó el artículo 19 de la Ley de Presupuestos, y como las últimas disposiciones del Gobierno, aun cuando entrando en el camino marcado por la Ley, no han llegado a las consecuencias que ésta determinaba, se llama la atención de las Cortes para que éstas, a cuya iniciativa corresponde la redacción del artículo 19 tan

repetidamente citada, apreciando la importancia de la reforma, se digne concretar de manera explícita, clara y categórica la aspiración perseguida y todavía no realizada.

Terminado lo que a la Cuenta y Ley del Presupuesto se refiere, tiene que ocuparse el Tribunal de otros hechos relacionados con los Reales Decretos que en cumplimiento de la Ley le comunica el Gobierno, con observaciones nacidas del examen que hace de las cuentas parciales o con su jurisdicción y atribuciones.

MEMORIA REFERENTE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL PRESUPUESTO DE 1903.

- Cuenta de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y Derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.

MEMORIA SOBRE LA CUENTA GENERAL DEFINITIVA DEL ESTADO DEL PRESUPUESTO DE 1904.

- Cuenta general de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y Derechos del Estado.
- Ministerio de Hacienda.

SELECCIÓN: En el estudio que el Tribunal viene haciendo sobre la recaudación de las contribuciones e impuestos, ha elegido como objeto del en que ha de ocuparse en esta Memoria el impuesto de «Cédulas personales», formando al efecto un estado por provincias de los ingresos líquidos obtenidos en cada una en los años de 1900 a 1904 por dicho impuesto, el total recaudado, el promedio anual en el quinquenio.

la población de derecho según el censo de 1900 y la cantidad con que, en relación con lo recaudado, grava el impuesto a cada habitante, pues aunque los obligados a su pago son los mayores de catorce años, dato que dicho censo aun no ha dado a conocer, por no haberse publicado todavía el tomo tercero del mismo, esto no puede influir más que en los términos de la proporción, nunca en la razón de la misma, puesto que cualquier variación afectaría por igual a todas las provincias, y, sobre todo, a la población total.

Hay que tener presente, para apreciar la diferencia de recaudación que aparece entre 1900 y los años sucesivos, que en aquél, para acomodar el pago del impuesto al año económico, que es desde entonces el año natural o civil, se exigió sólo un suplemento de cédula por los meses de julio a diciembre, por haberse conbrado las del año económico de 1899-1900 hasta fin de junio del último estado; por consiguiente, la diferencia considerable con la de los cuatro siguientes, no significa una depresión en contra del primero, sino que valores del presupuesto de 1900 tuvieron aplicación al de 1899-1900, porque durante él fueron recaudados.

La recaudación total de los años 1901 a 1904 ofrece ligeras alteraciones de aumento o baja que se compensan unas con otras, lo que indica un estado estacionario, que si reconociera por causa haber llegado al mayor grado de elasticidad que permite el tributo, habría que felicitar por ello a la Administración; pero, lejos de eso, lo que demuestra es la pasividad administrativa, que en vez de atender a vigorizar la recaudación exigiendo de todos sus agentes una acción común y activa, deja a cada uno entregada a su propio arbitrio, como se demuestra por la desproporción entre lo recaudado en unas y otras provincias, hasta el extremo de que mientras los habitantes de la de Madrid resultan gravados por este impuesto con 0,96 pesetas cada uno, los de la provincia de Navarra lo están sólo con 0,08 pesetas; es decir, que por lo mismo que pagan uno los de la última, satisfacen 12 los de la primera, pues esa es la proporción que guarda lo recaudado en una y otra en relación con el número de sus habitantes.

Hija de estas deficiencias en la recaudación es la necesidad en que se encuentran las Cortes de aumentar, como acaban de hacerlo en el presupuesto del corriente año, el valor de las cédulas, creando una clase espacial y variando la cuantía de la que deben adquirir las mujeres casadas cuyos maridos se provean de cédula de las cinco primeras clases. Estos recargos suelen hacer más odioso el tributo y crear dificultades en lugar de procurar facilidades para su recaudación; porque además del aliciente que ofrecen por su cuantía para que el obligado a pagar trate de sustraerse a la acción del Fisco, sus rendimientos no alcanzan nunca a la cifra que podría obtenerse haciéndolo tan general como quiso la ley que lo fuese, a cuyo fin la Administración debe formar las estadísticas que la instrucción dispone; estudiar en ellas los fenómenos de la recaudación, las causas por que ésta no se realiza, removiendo los obstáculos que a ello se opongan o proponiendo las modificaciones necesarias como resultado de su constante observación y activa gestión.

Si se tratara de un impuesto nuevo, que en los primeros momentos

hallan siempre las resistencias propias de toda novedad, el estado de su recaudación tendría disculpa; pero en treinta y seis años de existencia, con el antecedente de que antes de que se convirtiera en impuesto existía la cédula como documento de vigilancia, lo que supone ya la costumbre de adquirirla, acusa, más que resistencia del contribuyente, deplorables deficiencias de la Administración, pues no se explica de otro modo que al cabo de tantos años no haya logrado que este impuesto rinda mayor cantidad que la obtenida de él hace quince, toda vez que la diferencia entre los ingresos de hoy y los del presupuesto de 1889-90 está representada por el aumento de tres décimas de recargo que en la actualidad tienen las cédulas.

En términos generales, en este impuesto como en el de consumos y contribuciones de inmuebles, cultivo y ganadería e industria y de comercia, de cuya recaudación se ha ocupado el Tribunal en sus Memorias, referentes a las Cuentas Generales del Estado de 1901, 1902 y 1903, se observa la misma desproporción entre unas y otras provincias; y aun cuando el Tribunal considera la delicada misión que a la Administración está encomendada en la función recaudatoria de los impuestos, por la relación entre aquélla y el contribuyente, al que no debe ahuyentar por la rigidez de la ley, sino acercarlo facilitándole los medios que de ella dispone y demostrándole que la parte de riqueza que el Fisco recibe la devuelve a la circulación general, llegando al contribuyente bajo la forma de servicios que el Estado presta, no es obstáculo esto para que exprese el deseo de que a todos por igual se les exija el cumplimiento de la ley, por el acatamiento que se la debe, y como media necesario para que desaparezcan esas diferenciaciones creadas por la negligencia o la pasividad que a través del tiempo y de saludables consejos se observen en daño de todos, y más principalmente del Tesoro.

MEMORIA SOBRE LA CUENTA GENERAL DEFINITIVA DEL ESTADO DEL PRESUPUESTO DE 1905.

- Cuenta general de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Ministerio de Fomento.
- Datos estadísticos.

**MEMORIA SOBRE LA CUENTA GENERAL DEFINITIVA DEL
ESTADO DEL PRESUPUESTO DE 1906.**

- Cuenta de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Ministerio de Fomento.
- Varios Ministerios.

**MEMORIA SOBRE LA CUENTA GENERAL DEFINITIVA DEL
ESTADO DEL PRESUPUESTO DE 1907.**

- Cuenta General de Tesorería.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.

- Ministerio de Hacienda.

**MEMORIA SOBRE LA CUENTA GENERAL DEFINITIVA DEL
ESTADO DEL PRESUPUESTO DE 1908.**

- Cuenta General de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Ministerio de Hacienda.

MEMORIA RELATIVA DE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO ECONOMICO DE 1909.

- Cuenta de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Ministerios de la Gobernación y Hacienda.
- Ministerios de Fomento y Gobernación.
- Ministerio de Fomento.
- Ministerio de Hacienda.

SELECCIÓN: Desde el año 1855 hasta la fecha, y por diferentes leyes, Reales decretos y Reales órdenes, se establecieron preceptos que prohíben la simultaneidad en el desempeño de cargos y percibo de haberes, aun cuando éstos se asignen por diferentes conceptos de sueldos, retribuciones, gratificaciones, etc. Recientemente, y a virtud de leyes dictadas por las Cortes, en uso de su innegable y respetada soberanía, esos preceptos han sido derogados con relación al personal (Instituto de Reformas Sociales, Nacional de Previsión, Consejo Superior de Emigración, de Protección a la Infancia y Comisaría e Inspección de Seguros), cuyos términos consienten la compatibilidad de las funciones que se desempeñan y la de los haberes que a título de gratificación en los mismos se perciban con otros sueldos y empleos del Estado. Esto, que en algunas de dichas leyes se declara con toda precisión, no aparece igualmente expreso en otras cuyo texto ha servido de base a interpretaciones contrarias a los preceptos de las leyes y disposiciones vigentes en la materia, como lo demostró en su día la Ordenación de Pagos por Obligaciones de los Ministerios de Fomento e Instrucción Pública, amparada, aunque sin resultado, por el Ministerio de Hacienda, al oponerse a la acreditación y al pago de haberes asignados por el desempeño de cargos en la Comisaría de Seguros a funcionarios del primero de dichos Ministerios.

MEMORIA RELATIVA A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO ECONOMICO DE 1910.

- Cuenta de Tesorería.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Datos estadísticos.

MEMORIA RELATIVA A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO ECONOMICO DE 1911.

- Cuenta de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Ministerios de Hacienda y Fomento.
- Ministerio de Hacienda.
- Estudio estadístico de la contribución industrial y de comercio.

SELECCIÓN: En el examen de la cuenta de Tesorería de la provincia de Barcelona correspondiente al mes de octubre de 1911, censuró este Tribunal, por considerarlo impropio, el pago de un mandamiento de 69 845 pesetas, librado por la Ordenación de pagos del Ministerio de Fomento a nombre del Capitán de Infantería don Ignacio Estruch y Diaz y con cargo al capítulo 24, artículo 1.º de la Sección 8.ª del presupuesto de gastos de dicho año, cuyo concepto es *Obras y servicios que se hallan en estudio o en construcción, y las que puedan estudiarse o emprenderse en Ceuta, Melilla, Chafarinas, Alhucemas y*

Peñón de los Vélez o en otras posesiones españolas en Marruecos, al cual se aplicaba el gasto dicho en virtud de Real Orden del Ministerio de Fomento y Orden de la Dirección General de Obras Públicas de 16 y 19 de septiembre de 1911, respectivamente, que consistía en una «Subvención para la terminación de un aeroplano, para gastos de viaje en España y en el extranjero y para realizar las experiencias necesarias, una vez terminado el aparato», destinando 64.455 pesetas a la construcción del mismo y 4.390 para viaje y experiencias del invento.

Entablada la discusión del reparo que se formuló por este motivo, se vino en conocimiento de que la Ordenación de pagos de los Ministerios de Fomento e Instrucción Pública, al recibir la orden ministerial, transmitida por la Dirección General de Obras Públicas para librar dicha suma con la aplicación ya expuesta, hubo de manifestar, en evitación de su responsabilidad, la improcedencia de satisfacer este servicio con cargo a aquel concepto, por considerar que el de «Obras» *no comprendía la subvención ni la terminación de un aeroplano, y menos los gastos de viaje y experiencias.*

El Ministerio de Fomento, por Real Orden de 6 de octubre de 1911, contestó a las observaciones de la Ordenación de pagos confirmando su anterior de 16 de septiembre, y disponiendo la urgente expedición del mandamiento de pago con la aplicación acordada, fundándose en que la expresión del concepto del presupuesto «Obras, etc.), es amplia y genérica, sin determinación de la clase de obras y forma de ejecución, por lo que están comprendidas todas, cualquiera que sea la manera de ejecutarse; que el aparato de que se trata es de reconocida utilidad en la ejecución de las obras públicas de nuestras posesiones en Marruecos, dadas sus especiales condiciones físicas y políticas, pudiendo auxiliar la inspección y vigilancia de las obras, el levantamiento de planos, toma de vistas fotográficas, apreciación de terrenos, transmisión de órdenes y otros servicios derivados de éstos, por lo que la Junta de Obras del puerto de Melilla ha interesado del Ministerio su auxilio para la terminación y adquisición del aparato; que los gastos de viaje eran inherentes a la construcción del mismo, por no existir en Melilla los elementos necesarios para realizarla, teniendo que recurrir a las fábricas nacionales y extranjeras y dirigir la construcción de dichos elementos; que la forma de *subvención* dada al pago es la que le corresponde, en atención a la índole de la obra, puesto que el inventor llevaba ya invertidas sumas importantes; pero que no tenía el carácter que generalmente comprende esta palabra, puesto que el autor había de justificar la inversión y ceder al Estado el aparato, una vez terminado, concluyendo por decir que el servicio era de reconocida utilidad y se hallaba su gasto comprendido en el concepto a que se ordenaba aplicar.

Esta Real Orden, lejos de desvanecer las dudas de la Ordenación de pagos, la hizo ratificarse en su criterio, y así lo manifestó al Ministerio de Hacienda, ante quien recurrió, conforme previene el Reglamento de las Ordenaciones, agregando que tal vez se empleaba la palabra *subvención*, no consignada en el presupuesto, para eludir la subasta o concurso, por exceder la obra de 25.000 pesetas y estar, por esta razón, comprendida en el artículo 56 de la ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911. Pero el Ministerio de

Hacienda resolvió, por Real Orden de 17 de octubre de 1911, en el sentido de confirmar la del Ministerio de Fomento, ordenando la expedición del mandatario de pago discutido, aceptando los argumentos aducidos por aquel Ministerio, y agregando que se habían tenido presentes los informes de la Junta de Fomento de Melilla y una certificación del Parque de Artillería de Barcelona para conceder la subvención; que por la índole especial de la obra no era posible someterla a subasta o concurso, y que su importe total debía considerarse descompuesto en tantos parciales como órganos o elementos la integraban y peligrar la reserva necesaria en su construcción. En vista de todo lo cual, la Ordenación de pagos libró el mandamiento discutido.

El Tribunal, después de detenido estudio, considera de su deber dar cuenta del hecho a las Cortes, porque entiende que el pago es impropio por no tener el servicio con el mismo satisfecho la condición expresa de figurar en el presupuesto de gastos para 1911,

MEMORIA REFERENTE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO ECONOMICO DE 1912.

- Cuenta General de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Ministerios de la Gobernación y Hacienda.
- Estudio estadístico sobre la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería.

MEMORIA REFERENTE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO DE 1913.

- Cuenta de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.

- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Ministerio de Hacienda.
- Estudio estadístico sobre el impuesto de consumos.

MEMORIA REFERENTE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO DE 1914.

- Cuenta General de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Varios Ministerios.
- Estudio estadístico de las cédulas personales.

SELECCIÓN: De otro particular considera el Tribunal oportuno ocuparse, que se refiere al conocimiento que por el Gobierno debe dársele de todos los contratos de servicios y obras públicas que se certifiquen y cuyo importe llegue a 250.000 pesetas.

Previene la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911, en su artículo 64, que el Gobierno pasará al Tribunal de Cuentas del Reino, para su examen y toma de razón, todos los contratos que se celebren cuyo importe llegue a 250.000 pesetas, y los de adquisición de fondos, bien sea en concepto de préstamo o anticipo, bien negociando valores o efectos públicos, y que los contratos originales, acompañados de los expedientes que los hayan producido, deben entregarse en el mismo dentro de los treinta días siguientes al de la celebración del contrato.

En el artículo siguiente de la misma Ley se dispone que si el Tribunal observara infracción de ley en dichos contratos, dará inmediato conocimiento a las Cortes por medio de una Memoria extraordinaria, a los efectos que aquéllas estimasen procedentes.

De todo ello se deduce que la Ley ha querido dar una intervención

fiscalizadora al Tribunal, como garantía para las Cortes del acertado y fiel cumplimiento por el Gobierno, de sus mandatos.

Pero observa el Tribunal que el número de contratos sometidos a su censura desde que está vigente la nueva Ley que le confirió esa facultad, y esta consideración es la que le induce a tratar este asunto, no guarda racional proporcionalidad, excepción hecha de los que se refieren a operaciones del Tesoro, con los múltiples servicios y obras que por contrata se realizan, y que deben reunir las circunstancias exigidas por la Ley para llegar a su conocimiento.

Acusan los registros del Tribunal el ingreso en el mismo a los fines expuestos de los contratos siguientes:

Número de orden	Año de la remisión	ASUNTO DEL CONTRATO	MINISTERIO a que corresponde
1	1911	Suministro de material para el armamento de tres torpederos	Marina.
2	1911	Fletamento de un vapor para transportes militares	Guerra.
3	1912	Venta en comisión de azogues de las minas de Almadén	Hacienda.
4	1912	Suministro de frascos para envase de azogue	Idem.
5	1912	Enajenación de un dique fondeado en Mahón	Marina.
6	1912	Suministro de postes de pino	Gobernación.
7	1913	Adquisición de material de torpedos.	Marina.
8	1913	Adquisición de banquillos y tabladitos para camas	Guerra.
9	1914	Construcción de una línea telefónica	Gobernación.

En resumen: Han ingresado dos contratos en el año 1911, cuatro en el de 1912, dos en 1913, uno en 1914 y ninguno en 1915 y lo transcurrido de 1916.

Explicaría en parte la omisión supuesta el hecho de que para los servicios del ramo de Guerra se dictó un Real Decreto, no publicado en la *Gaceta*, de 2 de septiembre de 1914, comunicado a este Tribunal, en el que se mandó hacer directamente, sin las formalidades de subasta ni concurso, las compras para el Ejército y los transportes de personal, ganado y materia del mismo, si bien no se hace en este

Real Decreto expresa aplicación de la facultad concedida al Gobierno por el artículo 66 de la Ley, de suspender la observancia de las disposiciones de la misma en esta materia, y, por tanto, debieran haberse remitido también a conocimiento del Tribunal los contratos de una cuantía de 250.000 pesetas en adelante, celebrados por la Administración Militar.

Pero de cualquier modo, siempre resultará de difícil explicación el hecho de que durante cinco años próximamente no se hayan celebrado por la Administración Pública más que nueve contratos de un importe de 250.000 o más pesetas.

Y ante el temor de que se haya olvidado el cumplimiento de tan fundamental disposición como la Ley de Administración y Contabilidad, impidiéndose con ello al Tribunal realizar la fiscalización que en la materia le ha sido encomendada por el Poder legislativo, se considera en el deber de elevar esta manifestación al superior conocimiento de las Cortes, a los efectos que considere procedentes.

MEMORIA REFERENTE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO DE 1915.

- Cuenta de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Ministerio de Hacienda.
- Varios Ministerios.
- Estudio estadístico sobre la contribución de utilidades.
- Varios Ministerios.

SELECCIÓN: Halla también motivo el Tribunal para solicitar la elevada atención de las Cortes el hecho de concederse por este Ministerio varias ampliaciones de crédito al de la Guerra, «Servicios de Artillería», por medio de las Reales Ordenes de 6 y 13 de octubre de 1915, invocando para hacerlo la autorización otorgada por el artículo 4.º de la referida Ley de Presupuestos.

No habría nada que oponer a esta disposición ministerial si la concesión de créditos la hubiesen motivado obligaciones del Presupuesto del año en que se otorgaron; pero extendiendo su acción a servicios que afectan a Presupuestos venideros, se debió tener presente lo dispuesto en el artículo 67 de la vigente Ley de Administración y Contabilidad, que establece que cuando la índole de los servicios exija para su ejecución más tiempo del que comprende el período del Presupuesto, se autorizarán los créditos por Real Decreto acordado en Consejo de Ministros, oyendo al de Estado en pleno, y si el acuerdo es favorable, el Ministro proponente los trasladará al de Hacienda para que se tenga en cuenta al formar los futuros Presupuestos.

No cabe dudar de la existencia de una infracción legal, que el mismo Ministerio parece reconocer al invocar repetidamente, como fundamento de las concesiones de dichos créditos, un Real Decreto de la Presidencia del Consejo de Ministros de 4 de octubre de 1915, que establece las formalidades que en las presentes circunstancias deben llenarse para el cumplimiento del citado artículo 67, con arreglo a cuyos preceptos no ve inconveniente en hacer una nueva ampliación, aun afectando a los Presupuestos venideros, siempre que con posterioridad a la concesión se cumplan las solemnidades que el Real Decreto determina. Fundamento del acierto del juicio era el conocimiento del expresado Real Decreto, que no publicado ni comunicado al Tribunal fue reclamado por éste sin haberle sido dado a conocer todavía. Quizás razones de reserva o prudentes medidas de gobierno hayan sido la causa de la demora en su publicación y la dificultad que exista para su envío, dado lo extraordinario de las circunstancias en que la vida de todas las naciones se desenvuelve, y que saliéndose de su esfera de acción no le es dado apreciar al Tribunal.

Tal vez el conocimiento de este Real Decreto, que aun poseyendo el carácter de reservado pudiera no haberlo sido para el Tribunal, hubiera evitado la presente observación; pero sin tan fundamental elemento de juicio no es posible mantener otro criterio que el de que las concesiones citadas no se han atendido al precepto legal expuesto.

Igualmente ha de manifestar el Tribunal la observación que le sugiere el examen de las Reales Ordenes de 30 de junio, 30 de julio, 28 de septiembre, 6 de octubre y 25 de noviembre de 1915 de este Ministerio, ampliando distintos créditos de la Sección Cuarta del Presupuesto, haciendo uso de las facultades concedidas por el apartado letra F) del artículo 3.º y el artículo 4.º de la Ley de Presupuestos para el año 1915, puesto que en las de 25 de noviembre no se acreditaba haberse oído a la Intervención General de la Administración del Estado, como preceptúa el apartado letra F) dicho; en la de 28 de septiembre se omitió igual requisito respecto al Consejo de Estado, con olvido de lo que previene el artículo 4.º citado, y en las de 30 de junio, 30 de julio, 6 de octubre y 25 de noviembre tampoco se oyó a dicho Cuerpo consultivo, sin que conste en ellas que se apreció la extraordinaria urgencia que el artículo 4.º expresado considera como requisito indispensable para prescindir de entender aquel alto Cuerpo, aunque en algunas se reconoce tan sólo la urgencia.

No se oculta a este Tribunal que al Gobierno exclusivamente le es dado apreciar la extraordinaria urgencia en los casos a que se refieren estas Reales Ordenes, y que, sin duda, la debió apreciar cuando llegó a dictarlas, pero lo cierto es que no se consignó este requisito en las mismas. Mas como, por otra parte, el mismo Gobierno se halla en el deber de dar cuenta a las Cortes del uso que haya hecho de estas autorizaciones en la forma que determinan los precitados artículos, el Tribunal se limita a consignar los hechos, sin agregar otras consideraciones.

MEMORIA REFERENTE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO DE 1916.

- Cuenta General de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Todos los Ministerios.
- Ministerio de Hacienda.
- Estudio estadístico sobre la contribución industrial y de comercio.

SELECCIÓN: De otro particular estima el Tribunal que debe ocuparse en la presente Memoria, y es éste el modo con que a su juicio, deben reflejarse en la contabilidad los actos realizados en virtud del uso hecho por el Gobierno de las autorizaciones concedidas por la ley llamada de Subsistencia, y otras disposiciones de análogo carácter, si ha de hacerse efectivo el precepto legal que ordena dar cuenta de dicho uso a las Cortes.

Como antecedentes del asunto conviene recordar que, en virtud de lo dispuesto por el artículo 2.º de la Ley de 18 de febrero de 1915, y posteriormente por el artículo 3.º de la de 11 de noviembre de 1916, autorizóse al Gobierno para que, si las circunstancias lo aconsejaban, adquiriese durante los años 1915 y 1916, por cuenta del Tesoro, subsistencias alimentarias de primera necesidad, a fin de venderlas a precios reguladores. A tal efecto ordenó que se considerasen comprendidos los créditos necesarios para las adquisiciones o compras en un

capítulo adicional de la Sección Décima del presupuesto de gastos de los departamentos ministeriales correspondientes al año en que aquéllas se efectuasen, y que el importe de las ventas que se realizaran se figurasen en otro capítulo adicional de la Sección Cuarta del estado letra B de los mismos presupuestos, obligando al Gobierno a dar cuenta a las Cortes del uso que hubiese hecho de estas autorizaciones.

De igual modo, y como consecuencia de los oportunos expedientes instruidos por el Gobierno para cada caso, se autorizó al mismo, por Real Decreto de 25 de marzo de 1916, para la adquisición y venta a los viticultores de 2.000 toneladas de sulfato de cobre; por Real Decreto de 30 de marzo del mismo año, para iguales operaciones referentes a carbón con destino a la industria nacional, y, por último, por Real Decreto de 76 de setiembre del año citado, para anticipar a la Prensa periódica, con carácter reintegrable, la diferencia entre el precio actual del papel y el que éste tenía en fin de julio de 1914.

No corresponde en este examen de la Cuenta General del Estado del año 1916 tratar de este asunto más que en su aspecto contable, esto es, analizando la forma en que los resultados de la gestión gubernativa se han reflejado en cuentas, y apreciar si con ello se ha conseguido dar pleno testimonio y cabal conocimiento de cómo se ha hecho uso de la citada ley y de las expresadas concesiones de crédito otorgadas por el Gobierno, para venir en conclusión a estimar, no sólo el acierto de la gestión, sino también la eficacia en el procedimiento.

Fuera de toda duda está la ineludible obligación en que se halla el gestor, por imperativo de la ley, de dar cuenta del empleo hecho de la autorización o facultad otorgada por el mandante.

MEMORIA REFERENTE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO DE 1917.

- Cuenta General de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Ministerio de la Guerra.
- Ministerio de Marina.

- Varios Ministerios.
- Estudio estadístico sobre la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería.

MEMORIA REFERENTE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO 1918.

- Cuenta General de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y Derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Ministerio de Hacienda.
- Varios Ministerios.
- Estudio estadístico sobre el impuesto de consumos.

SELECCIÓN: Una nueva aportación, por todos conceptos interesante, tiene que hacer el Tribunal a la relación preinserta: la de la Mancomunidad Catalana.

Desde la constitución de tan importante organismo, efectuada por Real Decreto de 26 de marzo de 1914, como consecuencia de la facultad de mancomunarse las provincias que concedió el Real Decreto de 18 de diciembre del año anterior, estaba el Tribunal atento especialmente a conocer las disposiciones de carácter administrativo-económico que pudieran afectar a dicha entidad, con la esperanza de que llegara a aparecer la que se refiere a su régimen contable en relación al Tribunal de Cuentas, y que fundadamente presumió aparecería al tener realidad el ofrecimiento que el artículo 3.º del Real Decreto de 26 de marzo de 1914, antes citado, solemnemente había hecho.

No sucedió así, y pasado el tiempo que se estimó prudencial para la posible realización de aquella promesa, comenzáronse determinadas gestiones cerca del Gobierno para recabar el precepto legal que estableciese dicho régimen, cuya falta de existencia cada vez se dejaba sentir más por el estado de excepción que significaba.

Facultadas las provincias para mancomunarse con fines exclusiva-

mente administrativos, parece evidente la necesidad de que por el Gobierno se dicten reglas para la formación y aprobación de los presupuestos de la Mancomunidad Catalana, única que existe en España, y para la oportuna rendición de cuentas al Tribunal de las del Reino, pues no siendo las Mancomunidades cosa distinta de agrupaciones de provincias, y teniendo éstas el deber de formar sus presupuestos y de rendir sus cuentas a aquél para su aprobación definitiva, no puede admitirse en buenos principios administrativos que se exima de estos deberes a las Mancomunidades, Corporaciones creadas sobre las bases de disposiciones de carácter legislativo, complementarias de la Constitución, como son las leyes por que se rigen las provincias y los municipios, que exigen la presentación de los primeros al Gobierno después de aprobados por las Corporaciones, al efecto de que puedan corregirse las extralimitaciones de ley, si las hubiere, y la rendición de las segundas para su examen y revisión por el Cuerpo Supremo a quien está encomendado su fallo definitivo con tanta más razón, cuanto que el Estado exige para su propia vida económica la aprobación de sus presupuestos, primero por el Poder legislativo, el juicio de sus cuentas parciales después, por este Tribunal, y, por último, su censura a la cuenta general como preparación del fallo del Parlamento.

No cabe objetar que la Mancomunidad aprueba sus presupuestos y las cuentas con arreglo a sus Estatutos, porque las provincias también lo hacen, y, sin embargo, deben someter y someten uno y otras a la definitiva del Gobierno y del Tribunal, respectivamente, conforme a lo prevenido por la ley.

Estas consideraciones sugieren otra observación interesante que afecta a las Diputaciones y Ayuntamientos, y que no debe pasar sin mención. La contabilidad de las Diputaciones provinciales y de los Ayuntamientos, a pesar de las diversas disposiciones dictadas con objeto de que las cuentas se rindan con la oportunidad debida, no responde en la actualidad a los fines que propuso el legislador.

La práctica viene demostrando el retraso con que se cumple el servicio de rendición de cuentas por gran parte de los Corporaciones provinciales y municipales, hasta un punto tal, que ya la Ley de 1.º de julio de 1911 tuvo que disponer el fenecimiento de las anteriores al ejercicio de 1893-94. Pero tal disposición no es bastante para corregir este defecto, pues habiéndose de examinar desde aquella fecha hasta el 1911 diecinueve ejercicios para llegar al período corriente, fuera necesario aumentar el personal de las Corporaciones y el encargado de su examen, en una proporción que no se ha realizado, porque no lo han permitido los recursos económicos.

Indispensable es, pues, que se dicten las reglas convenientes para las disposiciones contenidas en los Reales decretos que rigen sobre la materia, y muy especialmente en el de 21 de marzo de 1905, se interpreten y apliquen debidamente y para corregir los defectos que la práctica ha hecho observar, al objeto de que la contabilidad corriente se lleve al día y la acción del Gobierno y del Tribunal tenga la debida eficacia, para lo cual necesario es también fijar plazos para el envío de los presupuestos de la Mancomunidad al Ministerio y de

las cuentas de ésta y de las Diputaciones provinciales y Ayuntamientos, plazos que han de estar necesariamente en armonía con los períodos en que estas Asambleas se reúnan.

MEMORIA REFERENTE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO ECONOMICO DE 1919-20.

- Cuenta General de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Todos los Ministerios.
- Ministerio de Hacienda.
- Estudio estadístico del impuesto de cédulas personales.

SELECCIÓN: Aplicando el criterio expuesto a los resultados obtenidos en la liquidación de los Presupuestos correspondientes a los años de 1900 a 1919-20 figurados en el estado número 1, se observará que los *aparentes superávits* de catorce años económicos y de *déficit* de los seis restantes, se convierten *realmente* en siete de los primeros y trece de los segundos, bastando para demostrarlo examinar el estado que va a continuación, y en el que se compara el *superávit* obtenido con el aumento de Deuda experimentado.

AÑOS ECONÓMICOS	SUPERÁVIT — <i>Millones de pesetas</i>	AUMENTOS DE DEUDA PÚBLICA <i>Millones de pesetas</i>	OBSERVACIONES
1900	88,75	1.390,78	Deuda del Tesoro
1901	36,13	45,60	
1902	46,93	411,71	
1906	101,73	190,38	
1908	46,30	174,18	
1916	76,83	391,76	
1919 20	356,71	1.667,41	

Lo cual equivale a decir que los *superávits* conseguidos durante los citados años fueron a expensas de los empréstitos. En cambio, son realmente efectivos, y de justicia es declararlo así, los *superávits* correspondientes a los años 1903, 1904, 1907, 1910, 1911 y 1912, porque o aquéllos se corresponden con *disminuciones* de Deuda pública —1903, 1904, 1905, 1910 y 1911—, o los *aumentos* experimentados por ésta son de menor cuantía que la del *superávit* —1907 y 1912.

El examen de los resultados que se acaba de efectuar en los párrafos anteriores, ha hecho recaer la atención sobre el movimiento de la Deuda pública nacional, y bien merece la tendencia que en ella se aprecia formular una observación.

Es verdaderamente digno de notar la creciente rapidez y considerable cuantía con que la Deuda pública ha progresado a partir del año 1917, después de un espacio de tiempo bastante largo que había permanecido casi a un mismo nivel —1909 a 1916—. Cabe suponer que el ineludible imperio de la necesidad en acudir a satisfacer inaplazables obligaciones, en atender múltiples servicios, en contrarrestar efectos y atajar peligros creados por la desoladora guerra mundial, han influido de modo harto directo en la rápida e importante elevación de la Deuda pública; pero, con todo, asunto merecedor es de que el Parlamento le preste su elevada atención, a fin de que, con el cabal conocimiento de causa que tiene de los recursos y de las necesidades públicas, puedan iniciarse orientaciones y adoptarse medidas para que el equilibrio financiero no llegue a sufrir menoscabo por el progreso de una masa de Deuda pública que, en último término, había de hacer sentir su peso sobre el Presupuesto nacional, y mantenga y fortalezca el concepto de sólida solvencia que ha llegado a conquistar la Hacienda pública. Tal vez ciertos síntomas que se observan permitan sospechar que el crédito nacional no permanece indiferente a los efectos de la crisis que, más o menos agudamente, sufren todas las naciones, con posible peligro para el normal desarrollo de la economía nacional; y ante tal situación, el Tribunal, respondiendo a imperiosos estímulos de su deber, eleva su voz hasta las Cortes del Reino, por sí estimado oportuno detener su atención sobre tan trascendental problema y evitar sus perniciosos efectos.

MEMORIA REFERENTE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO ECONOMICO 1920-21.

- Cuenta General de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.

- Cuenta de la Deuda Pública.
- Todos los Ministerios.
- La Mancomunidad Catalana.
- Simultaneidad de cargos y percibo de haberes.
- Créditos extraordinarios y suplementos de créditos.
- Contratos administrativos.
- Estudio estadístico sobre la contribución de utilidades.

SELECCIÓN: Desde fecha remota venía el legislador ocupándose de este extremo en leyes, decretos y Reales órdenes, cuyos preceptos se inspiraban en el principio de la incompatibilidad. Mas, corriendo el tiempo, y debido sin duda a lo que exigía la naturaleza de las funciones y la calidad de los servicios, se establecieron excepciones relacionadas con nuevas entidades surgidas en el engranaje de la Administración, con el Instituto de Reformas Sociales, el Nacional de Previsión, el Consejo Superior de Emigración, el de Protección a la Infancia y la Comisaría e Inspección de Seguros.

Pero al establecer las excepciones, no se hizo con la claridad y precisión debidas y se abrió la puerta a la interpretación, interpretación de tales vicios, que se va camino de convertir la excepción en regla.

Basta asomarse a las plantillas de la Administración General del Estado, Cuerpos especiales, Diputaciones, Ayuntamientos, Bancos de privilegios, Sociedades arrendatarias de Monopolios y otros organismos, y poner en relación unas plantillas con otras para apreciar cómo la simultaneidad de cargos y de percibo de haberes y gratificaciones raya en evidente incontinencia.

Y ya en otras ocasiones, en sus Memorias relativas a los Presupuestos de 1909 y 1919-20, solicitó el Tribunal la atención de las Cortes respecto a tan importante particular, y como nada se ha hecho para corregir la dolencia, y ésta se agrava y reviste caracteres de cronicidad, nos vemos obligados a formular idéntica solicitud, encareciendo la urgencia de medidas que pongan freno al abuso.

El espectáculo resulta deplorable. Se dan casos de funcionarios que perciben haberes por tres o más conceptos.

Considérese lo que esto perturba y desmoraliza. Perturba, porque si los cargos que se simultanean responden a servicios efectivos, no es hacedero que se desempeñen de cumplida manera, por buena que sea la voluntad de la gente. Y si los cargos representan servicios no imprescindibles, artificiosos, perturban más por el mal ejemplo y porque repercute en el presupuesto de gastos abusivamente. Desmoraliza, porque no es posible que el personal, por paciente que sea, contemple

con tranquilidad cómo con idéntico esfuerzo unos perciben el sueldo ceñido y otros disfrutan verdaderas prebendas. Y si los favorecidos ocupan puestos de superior categoría, el daño se convierte en estrago, no sólo porque el ejemplo irradia más desde lo alto, sino porque los que están en posesión del disfrute pierden autoridad para hacer cumplir la ley y para imponer la disciplina. Nos duele tener que particularizar tratándose de asuntos de tal naturaleza, pero el deber nos obliga a hacerlo así.

El abuso que denunciarnos reviste mayor crudeza en los Ministerios de Marina y de Guerra. La derrama de gratificaciones y retribuciones en el personal de estos Ministerios llega a tal extremo, que constituye un gravamen considerable del Presupuesto. Forman un verdadero fárrago las Reales Ordenes determinantes de tales emolumentos, a veces tan excesivos, que superan el importe del sueldo de los que usufructúan. Siendo de observar la marcada tendencia que se refleja en las Reales Ordenes a que nos referimos al sentar como regla de compatibilidad, en pugna con el espíritu que informa la legislación sobre la materia.

Cierto es. Y el Tribunal lo reconoce, que ciertas funciones y servicios, por requerir aptitudes especiales, tendrán que ser desempeñados por funcionarios técnicos o facultativos y ser simultaneados con los cargos de sus respectivas carreras. En tales casos, está perfectamente justificada la doble remuneración, la más cumplida retribución.

En suma, procede, a juicio del Tribunal, que se dicte a la mayor brevedad una disposición en que, después de asentar como norma la incompatibilidad, se determinen y precisen las excepciones en forma y manera que no deje margen a interpretaciones hábiles, cuando no capciosas.

MEMORIA RELATIVA A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO ECONOMICO DE 1921-22.

- Cuenta General del Estado.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Reorganización de la Policía gubernativa.

- Emisión de Obligaciones del Tesoro.
- Anticipo a la Cámara de Comercio de Valencia.
- Material de Artillería.
- Tabacos y Timbre.
- Modificación de los créditos presupuestarios.
- Simultaneidad de cargos, gratificaciones y dietas.
- Amortización de destinos.
- Contratos.
- Rendición de cuentas.
- Estudio estadístico sobre la contribución industrial y de comercio.

SELECCIÓN: *Reorganización de la Policía gubernativa.*—Por Ley de 14 de junio de 1921 fue autorizado el Poder ejecutivo para reorganizar la Policía gubernativa y determinar los derechos y obligaciones de sus funcionarios dentro de los créditos consignados en el presupuesto vigente, en la forma que juzgase el Consejo de Ministros más adecuada a los fines que debe cumplir.

Amplia la delegación de las Cortes en cuanto a organización y atribuciones del servicio de la Policía, tenía, como se observa en su simple lectura, una limitación concreta y terminante de carácter fiscal: la de que el coste del servicio no superase al señalado en el presupuesto que regía al promulgarse la ley.

El vigente a la sazón era el de 1920-21, aprobado por la Ley de 29 de abril de 1920, con los aumentos impuestos por disposiciones y preceptos legales de carácter obligatorio y con la disminución de los créditos que se refieren a servicios realizados. Así lo dispone el Real Decreto de 29 de marzo de 1921, que aprobó el estado de modificación de créditos y el pormenor de los mismos por Secciones, capítulos y artículos en el correspondiente estado letra A.

A tenor del mismo los créditos autorizados para Vigilancia y Seguridad, con inclusión del adicional de 220.000 pesetas para pabellones, ascendían a 32.744.306 pesetas, y como los distribuidos en el Real Decreto de reorganización de 14 de junio de 1921 importan pesetas 33.984.3006,25, resulta rebasada en 1.240.000 la limitación fiscal que fijó la autorización legislativa.

Entendió sin duda el Gobierno, y ello explica la extralimitación en la cuantía de los créditos, que la nueva dotación de los servicios podía gozar del margen utilizado en el fenecido ejercicio de 1920-21,

en el cual, en efecto, sumados los créditos del presupuesto con la ampliación y suplemento al mismo concedidos arrojan un total de 33.984.306,25 pesetas. La coincidencia exacta de esa cifra con la distribuida en el Real Decreto de referencia (Disposiciones transitorias, regla 4.ª) pone de manifiesto la base errónea de que partió la Administración al desenvolver la autorización cuya tendencia no era la de reducir los gastos, sino la de mejorar el servicio, aumentando sueldos y plazas y recursos materiales para el mejor desempeño y positiva eficacia de las funciones propias de la Policía gubernativa, conforme requerían las circunstancias extraordinarias por que atravesaba el orden público y según expresamente se dijo en el Parlamento al defender el proyecto. Explicable es, por tanto, que para redactar éste y fijar la nueva planta sirviesen de término de comparación los gastos realizados en el año último, ofreciéndose el perfeccionamiento del servicio dentro de la cifra total a que ascendieron.

Mas el texto expreso de la autorización legislativa no consiente esa interpretación, y el Tribunal, obligado a llamar la atención de las Cortes sobre las extralimitaciones que observe en el examen y comprobación de la Cuenta general y en el juicio de las parciales, se ve en la precisión de afirmar que hay un exceso en los créditos autorizados para la Policía en el Real Decreto de 14 de junio de 1921, comparado con los del presupuesto vigente entonces, de 1.240.000 pesetas.

No desvirtúan la convicción del Tribunal la omisión de censura parlamentaria en el orden económico al discutirse el uso hecho de la autorización por el Gobierno, ni la aprobación que, sin observación ni debate en ninguna de las Cámaras, obtuvieron en los Presupuestos Generales del Estado votados por las Cortes para el año económico de 1922-23, todos y cada uno de los créditos distribuidos en el Real Decreto que es materia de este particular. Lo primero no implica sanción expresa de la conducta del Gobierno, y lo segundo alcanza eficacia legal sólo a partir del 1.º de abril de 1922.

Por fortuna para los intereses del Tesoro, si en la previsión de los créditos hay exceso a juicio del Tribunal, no lo ha habido en la inversión de los mismos, ya que en 31 de marzo de 1922 quedaron sin utilizar 1.378.896,25 pesetas, y aunque se contrajeron en cuentas en concepto de remanente del personal de Vigilancia y Seguridad 1.200.000 pesetas, que se aplicaron posteriormente al Colegio de Hijos de Funcionarios de Gobernación, esta suma no se ha gastado, y esa contracción y aplicación habrán de ser anuladas en cumplimiento de la Ley de Administración y Contabilidad y en virtud de los reparos puestos por este Tribunal.

Logrado que sea el reintegro de dicha suma y comparadas ambas cifras, la del exceso de los créditos autorizados, que es de 1.240.000 pesetas, con la de los remanentes anulados, que es de 1.378.869,25 pesetas, resultará en definitiva que en el ejercicio de 1921-22 se han gastado 138.896,76 pesetas menos que las consignadas en el presupuesto vigente al dictarse la reforma.

Emisión de Obligaciones del Tesoro.—Las autorizaciones que las Cortes conceden al Gobierno van generalmente acompañadas de limi-

taciones encaminadas a regular el uso que de las mismas se haga. Así, al autorizar la Ley de Presupuestos de 29 de abril de 1920 la emisión de Deuda del Estado o del Tesoro, limitó su cuantía a los conceptos a que debían aplicarse; pero al dictarse el Real Decreto de 18 de octubre de 1921 disponiendo la emisión de Obligaciones del Tesoro, ni se fijó la cuantía de la emisión ni las necesidades a que debía atender.

Tan importante omisión impidió al Tribunal conocer si se hizo uso legal de la autorización parlamentaria, o sea, si se aplicaron los productos de la negociación a los conceptos contenidos en el artículo 4.º de la ley, o si, por el contrario, fueron atendidas con aquellas otras obligaciones extrañas a los referidos conceptos.

Por lo tanto, para que el Tribunal hubiera podido emitir su juicio sobre la legalidad de la operación, hubiera sido necesario que simultáneamente se dieran a conocer las obligaciones que estaba llamada a cubrir y la cuantía del empréstito.

De este modo podría apreciar este Tribunal si las obligaciones que se habían de cubrir, respondían al importe de la emisión y si ésta se contenía dentro de los límites fijados por la ley y dar su opinión sobre la legitimidad del uso hecho por el Gobierno de la referida autorización.

MEMORIA RELATIVA A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO ECONOMICO DE 1922-23.

- Cuenta general de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Reintegros conseguidos por gestión del Tribunal.
- Apreciaciones sobre operaciones reflejadas en la Cuenta general.
- Contratos de servicios y obras públicas.
- Anticipos reintegrables.
- Ministerio de Fomento.

- Ministerio de Hacienda.
- Delitos y créditos.
- Estudio estadístico sobre la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería.

SELECCIÓN: La actuación que durante el ejercicio de 1922-23 ha realizado este Tribunal por medio del examen de las cuentas sometidas a su jurisdicción y el de los expedientes de responsabilidad y reintegro, ha dado lugar a que su acción fiscal fuese profundamente aplicada a los diversos actos ejecutados por los cuentadantes.

La simple exposición de los ingresos efectuados en el Tesoro por consecuencia de la gestión del Tribunal en el examen de las cuentas y tramitación de expedientes de reintegro, ofrece el resultado siguiente:

Desde el año 1901 a 1922-23, ambos inclusive, se obtuvieron importantes ingresos, que se reflejan en las Memorias de los respectivos años, obtenidos los unos por gestión directa del Tribunal, y otros como consecuencia complementaria de los reparos formulados. En el año de la Cuenta General que se examina (1922-23), los resultados han sido los siguientes: Por pagos indebidos, 3.249.325,42 pesetas, de cuya cantidad, 1.629.492,88 pesetas, corresponden a las sumas deducidas por rectificación a los fabricantes de cerillas, por haberseles abonado indebidamente como importe de las cajas y envases que había suministrado y percibido, según contrato, la Sociedad Ibérica de Contratación y Publicidad, por baja que se hizo en la Cuenta de Administración de Monopolios de Cerillas del mes de marzo de 1923; por sobrantes de libramientos a justificar, 8.094.888,26 pesetas; por recursos presupuestos, 1.782.319,43 pesetas, incluyéndose en esta suma 212.916,65 pesetas procedentes de reparos formulados en la cuenta del mes de febrero de 1923, e ingresos verificados por la citada Sociedad Ibérica a razón de 30.416,66 pesetas mensuales que en concepto de canon por el derecho a insertar anuncios en las cajas de cerillas debió ingresar en los meses de julio de 1922 a enero de 1923; y por alcances, 637.776,40 pesetas: en total, 13.764.309,51 pesetas.

El estudio que proporciona la exposición de los guarismos que anteceden no deja de ser provechoso para la adopción de algunas medidas que revistan excepcional importancia, porque si el Tribunal de Cuentas del Reino ha podido lograr los resultados que indica, no es menos cierto que su eficacia no se ha dejado sentir con la mayor intensidad por carecer de órganos a propósito y adecuados para realizar funciones muy distintas a las encomendadas a la Administración activa, de cuyos elementos se vale hoy para la actuación en los expedientes de reintegro y aún para determinar actos realizados en cuentas.

Ya el actual Reglamento orgánico de 9 de agosto próximo pasado ha querido acentuar este estado de cosas, determinando que los funcionarios del Tribunal puedan ir a la Administración activa con

aquellas comisiones que se consideren necesarias para la práctica de determinadas diligencias relacionadas con la Instrucción de los expedientes de reintegro y con el examen y juicio de las cuentas, constituyendo esto la base de una inspección de verdadero carácter judicial, con independencia absoluta de los actos que realiza la Administración y que son inherentes al Poder ejecutivo.

Finalmente, merece enunciarse entre las cantidades consignadas en la designación de este epígrafe el reintegro de 1.224.000 pesetas conseguido por virtud del reparo que ofreció el examen de la Cuenta de Tesorería de la provincia de Madrid del mes de mayo de 1922 en sus mandamientos de pago números 89, 90 y 91, librados por la Ordenación de pagos de los Ministerios de Gracia y Justicia y Gobernación al Director general de Seguridad con destino a la Caja del Colegio de los Funcionarios de Vigilancia, Seguridad y Ministerio de la Gobernación, pagos que se verificaron contrariando lo prevenido en el artículo 44 de la vigente Ley de Administración y Contabilidad en la forma que se expuso en la Memoria anterior al analizar el desenvolvimiento que tuvo la Ley de 14 de junio de 1921, que autorizaba la organización de la Policía gubernativa dentro de los créditos comprendidos en aquel Presupuesto del modo más adecuado a los fines que debía cumplir, sin perjuicio del resultado que ofrezcan las actuaciones practicadas en el examen de las Cuentas para conseguir una situación definitiva en virtud de la comparación de los créditos legalmente autorizados, las obligaciones reconocidas y liquidadas y los pagos aplicados a las mismas.

MEMORIA REFERENTE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO ECONOMICO DE 1923-24.

- Preliminar.
- Cuenta general de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Observaciones generales.
- Observaciones particulares.
- Estudio estadístico sobre el impuesto de consumos.

MEMORIA REFERENTE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL EJERCICIO TRIMESTRAL DE 1924.

- Preliminar.
- Cuenta general de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Observaciones generales.
- Observaciones particulares.
- Sobre la omisión del estudio estadístico.

SELECCIÓN: No necesita esforzarse el Tribunal en encarecer la extraordinaria novedad que en las costumbres públicas y en la legislación actual ha introducido el Gobierno, con la acertada iniciativa de crear el Consejo interventor de las cuentas del Estado, ni la inmensa trascendencia que para los fines fiscales y la censura de la gestión financiera de la Administración reviste el hecho de haber reconocido a la colectividad contribuyente o, mejor aún, a todos los ciudadanos, a cambio del deber que se les exige de aportar al acervo común una parte del producto de sus esfuerzos y trabajos, el derecho de intervenir directamente y con libertad absoluta en el examen crítico de la labor económica del Poder ejecutivo.

Pero es de lamentar, ciertamente, que no hayan utilizado este derecho todas las Agrupaciones que detalla el Estatuto, por más que, en justicia, debe hacerse constar en la presente Memoria, a la vez que esta falta de concurrencia de dichas entidades, el que hayan solicitado, bien que aisladamente, formar parte del Consejo organismos de tan reconocida importancia como la Asociación de la Banca del Centro de España, el Fomento del Trabajo Nacional de Barcelona, la Asociación de Estudios Sociales y Económicos y el Centro general de Pasivos. Pero, en cambio, no han respondido a la convocatoria inserta en la *Gaceta de Madrid* de 14 de abril último para la constitución de dicho Consejo, en debido acatamiento a lo dispuesto en el apartado 2.º del artículo 18 del Estatuto y mediante los procedimientos que señala el capítulo XIV del Reglamento orgánico, o por lo menos no lo han comunicado aún, ni remitido por tanto credenciales de representantes, las Cámaras de Comercio, ni las Cámaras de la Industria. Y otras Agrupaciones, sin sujetarse a lo terminantemente prescrito en el Estatuto y en el Reglamento orgánico, han presentado su documentación de una manera incompleta o sin la necesaria acreditación.

Por lo que se refiere a las Cámaras Agrícolas no se justifica en sus documentos si se hallan todas ellas constituidas en una sola agrupación; no han presentado dentro del plazo señalado sus credenciales los delegados elegidos, ni se ha justificado tampoco si los nombrados reúnen las condiciones necesarias para ostentar la representación que se les otorga.

Lo propio sucede respecto de las Cámaras de la Propiedad, pues mientras algunas de ellas, como las de León y Linares, han nombrado independientemente sus representantes, otra entidad que se denomina Comité ejecutivo de las Cámaras de la Propiedad, ha elegido sus Delegados, de los que solamente uno ha presentado la credencial correspondiente, sin que por otra parte se pruebe la aptitud legal de los nombrados.

En cuanto a las Asociaciones de profesiones liberales, sólo ha solicitado ejercer este derecho la titulada Federación Nacional de Peritos Industriales, que si bien ha comunicado haber hecho los nombramientos, presentando dentro del plazo marcado las respectivas credenciales, no ha acreditado en debida forma la aptitud legal de los Delegados elegidos.

Y por lo que se relaciona con las Asociaciones obreras, si bien la Unión General de Trabajadores, que cuenta, según manifiesta, con 446 Sociedades adheridas, ha designado sus representantes, que dentro del plazo reglamentario presentaron sus nombramiento, han hecho designaciones diferentes las Agrupaciones denominadas Sindicatos Católicos, así como otras Sociedades obreras.

Ninguna entidad, por tanto, de las que han respondido a la convocatoria ha acreditado el cumplimiento de lo que previene el Estatuto y exige el Reglamento, no sólo en cuanto a las condiciones que han de reunir sus representantes en el Consejo Interventor de las cuentas del Estado, sino en lo que atañe a la agrupación o constitución previa para poder ejercer el derecho que la actual legislación les concede, razón por la que, con arreglo al artículo 189 del Reglamento orgánico, hubo de acudir al Ministerio de Trabajo, Comercio e Industria para que indicara a las personalidades que forman parte del Consejo de Trabajo en representación de las expresadas entidades, a fin de que entre los grupos que tengan mayor analogía con ellas designara los Delegados que asumiesen la representación de los referidos organismos.

Pero no alcanzaron tampoco el deseado éxito estas nuevas gestiones reglamentarias, dado que la Real Orden de 15 de septiembre, dictada por el aludido Departamento ministerial a requerimientos de este Cuerpo, se concreta a trasladar las manifestaciones hechas por el Consejo de Trabajo, al que se había dado cuenta de la invitación del Tribunal; y estas manifestaciones se reducen en síntesis a declarar, por una parte, que las Asociaciones obreras ya habían elegido sus representantes; por otra, que la representación patronal en la Comisión permanente del Consejo no se consideraba capacitada para designar los Delegados supletorios por las Cámaras de Comercio, de Industria, Agrícolas y de la Propiedad, por suponer que estos organismos

ya habrían verificado la elección de sus representantes, y, finalmente, que no había sido posible comunicar la invitación a la representación de las Asociaciones de profesionales liberales.

Por todo lo que expuesto queda, resulta que, independientemente de la voluntad del Tribunal, que a tiempo usó de los recursos legales, no pudo conseguirse la solución que ofrece el citado artículo 189 del Reglamento orgánico.

Ha sido, por tanto, necesario constituir desde luego el Consejo Interventor de las cuentas del Estado solamente con el Cuerpo técnico del Tribunal que forma su Junta de gobierno, uno de cuyos primeros acuerdos, tomando después de amplia discusión en que se puso de manifiesto el vivo deseo que a todos los individuos que le integran anima por que se realice cumplidamente el justo deseo y la acertada medida de los Poderes públicos, ha sido hacer uso de la facultad que le confiere el artículo 190 del Reglamento, para que, por ser el espíritu del Estatuto que la representación de la masa ciudadana contribuyente sea lo más completa posible, tuviesen cabida en su seno las representaciones de los organismos que lo hayan solicitado, así como los que el propio Consejo estimó capacitados para tomar parte en las funciones asesoras al mismo atribuidas.

En su consecuencia, fueron invitados a designar un Delegado o representante y un suplente, además del Fomento del Trabajo Nacional de Barcelona, la Asociación de la Banca del Centro de España y la Asociación de Estudios Sociales y Económicos; organismos que, como se ha dicho anteriormente, habían demostrado su deseo de coadyuvar a la obra común; a las Cámaras de Comercio y de la Industria que no respondieron al primitivo llamamiento inserto en la *Gaceta*; a las entidades que no habían sujetado sus acuerdos a lo que taxativamente previene el Reglamento orgánico, como son las Cámaras Agrícolas y de la Propiedad, la Federación Nacional de Peritos Industriales, la Unión General de Trabajadores y la Confederación Nacional de Sindicatos Católicos de Obreros, por sí y por la de Sindicatos libres; y, finalmente y, en aprecio de la innegable significación que, como órgano de la opinión pública, integrada por la masa contribuyente, tiene la Prensa, a la Asociación de la misma.

MEMORIA RELATIVA A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO ECONOMICO DE 1924-25.

- Preliminar.
- Constitución del Consejo Interventor de las Cuentas Generales del Estado.
- Cuenta General del Estado.
- Cuenta General de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Observaciones generales.
- Observaciones particulares.
- Estudio estadístico sobre el impuesto de cédulas personales.

SELECCIÓN: Los artículos 12 y 18, apartado segundo, del Estatuto aprobado por Su Majestad en 19 de junio de 1924, crean y definen el Consejo Interventor de las Cuentas del Estado, que, además de las reuniones que acordaren las Cortes para resolver sus consultas, ha de realizar en fin de cada ejercicio el examen definitivo de la Cuenta general del Estado y la consiguiente aprobación de la respectiva Memoria; y el capítulo XIV del Reglamento Orgánico de 3 de marzo de 1925 preceptúa y puntualiza la forma de su constitución, entidades o sus delegados que han de concurrir a formarle y normas para la celebración de sus sesiones.

Deben componer el Consejo Interventor, según las aludidas disposiciones, los Magistrados de Cuentas del Tribunal en unión de los representantes legítimos de las Cámaras de Comercio, de la Industria, Agrícolas y de la Propiedad, Asociación de Profesiones liberales y Asociaciones obreras, las cuales han de reunir y acreditar debidamente las condiciones que exige el artículo 187 y será presidido el Consejo, con amplias facultades, por el Presidente del Tribunal Supremo de la Hacienda pública.

A su vez, disponen los artículos 189 y 190 el procedimiento para completar el Consejo en el caso de que no se presentasen en forma y plazo las credenciales de los Delegados y suplentes de alguna o algunas de las agrupaciones con derecho a formar parte de él, por no estar aquéllas constituidas o no haber querido utilizar la facultad de elegir representantes.

Y en cumplimiento de las disposiciones mencionadas, se publicó en la *Gaceta de Madrid* del día 29 de mayo último la oportuna convocatoria, y fueron presentadas las solicitudes y credenciales de los concurrentes, de cuyo examen resulta:

Que las *Cámaras Oficiales de la Propiedad Urbana* han celebrado la elección reglamentaria de dos representantes y un suplente.

Que la *Unión General de Trabajadores*, integrada por 417 Sociedades obreras, ha designado asimismo dos representantes y un suplente con todos los requisitos que señala el Reglamento.

Que también ha elegido sus Delegados la agrupación de 52 *Cámaras Oficiales de Comercio y de la Industria y Navegación*.

Apreciado en conjunto el resultado de la labor de la Sección de Intervención del Tribunal, relativa a la fiscalización previa o examen crítico de las modificaciones de crédito propuestas por los Departamentos ministeriales, alta función encomendada al Presidente, en quien residen hoy las facultades de Interventor general de la Administración del Estado con la independencia de que se propuso investirle el Real Decreto de 19 de junio de 1924, se llega a la conclusión de que por la Sección citada se ha procurado fijar claramente el criterio y las normas a que en todo momento deben ajustarse los aludidos Departamentos.

Pero no obstante la constancia empleada en señalar en cada uno de los casos las deficiencias que han venido observándose durante el transcurso de los dos años que lleva adscrita al Tribunal dicha Sección Interventora, respecto de que debe marcarse en los expedientes respectivos la absoluta necesidad y la imprescindible urgencia de los créditos solicitados, ya sean los extraordinarios o supletorios que señala el artículo 41 de la Ley de Contabilidad, ya las transferencias que autoriza el Real Decreto de 30 de septiembre de 1923, es forzoso reconocer que no ha podido corregirse totalmente la viciosa práctica, de antiguo arraigada en la Administración Pública, de crear obligaciones superiores a los créditos presupuestos, solicitándose seguidamente con agobios de tiempo y, lo que es peor aún, con notables deficiencias en la justificación de la necesidad de los gastos, los suplementos, ampliaciones y transferencias que exige la marcha de los servicios que las obligaciones creadas representan.

El mal apuntado se remediará seguramente por el Poder ejecutivo adoptando un criterio de gran severidad por su parte con los organismos gestores de la Administración en sus diversos ramos, a fin de que se recuerde en todo momento que el artículo 39 de la expresada ley prohíbe terminantemente modificar los servicios, contraer obligaciones cuyo importe exceda de los créditos legislativos y crear nuevos servicios ni aun dentro del crédito otorgado para cada uno; precepto que amplía el artículo 8.º de la Ley de 1 de abril de 1922, incorporado por la de Presupuestos del propio año a la de Contabilidad, y por el que se declara nula en absoluto la disposición que lo infrinja, sin que pueda producir efecto ni establecer derecho alguno ni fuerza de obligar, aun cuando en ella al crearse o modificarse un servicio, se aplaze su ejecución hasta que se haya autorizado

legalmente el crédito necesario, y considerando responsables personalmente a las autoridades y funcionarios de cualquier orden o jerarquía que la dicten o cumplan, por el menoscabo que con ella se causa a los intereses públicos.

Con tal medida, pues, acatada y cumplida por los organismos oficiales y con la debida atención a los informes emanados de la Sección Interventora adscrita al Tribunal, es evidente que se conseguirá consolidar con firmeza el prestigio de la Administración activa, evitándose al propio tiempo los consiguientes perjuicios a las entidades, empresas o particulares que, fiados en la virtualidad y legitimidad con que deben estimarse revestidos los acuerdos de los Departamentos ministeriales, exponen sus capitales a positivos riesgos.

Por el contrario, no tomar en cuenta los expresados informes al modificar créditos y servicios o conceder recursos sin sujeción a los preceptos legales de que se ha hecho mérito, será tanto como impedir la eficacia de la acción fiscalizadora que el artículo 2.º del Estatuto encomendó al Tribunal Supremo de la Hacienda Pública y que reglamentariamente realiza la Sección Interventora en consideración, según el preámbulo del Real Decreto de su creación, a que, analizada la extensión de las funciones interventoras hasta entonces ejercidas por otros organismos entre los que se dividía la fiscalización previa, tan propia para evitar el daño que pudiera nacer de decisiones gubernamentales como para advertir a tiempo posibles errores, se había llegado a la conclusión de que por estar apenas esbozada inspirabadas la eficacia de una actuación que no logró nunca extirpar el grave mal de que de antiguo adolecía la gestión administrativa.

Las precedentes observaciones, deducidas todas de la labor realizada por la Sección Interventora adscrita al Tribunal, en nada afectan al juicio definitivo que el mismo habrá de emitir por medio de las Memorias reglamentarias que en su día ha de elevar a las Cortes sobre modificación de créditos presupuestos.

MEMORIA REFERENTE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO ECONOMICO DE 1925-26.

- Preliminar.
- Consejo Interventor de las Cuentas del Estado.
- Cuenta General del Estado.
- Cuenta General de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.

- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Observaciones generales.
- Observaciones particulares.
- Estudio estadístico acerca de la Contribución sobre utilidades de la Riqueza Mobiliaria.

MEMORIA REFERENTE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL SEGUNDO SEMESTRE DEL AÑO 1926.

- Preliminar.
- Consejo Interventor de las Cuentas del Estado.
- Cuenta General del Estado.
- Cuenta General de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Presupuesto extraordinario.
- Observaciones generales.
- Observaciones particulares.
- Sobre la omisión del estudio estadístico.

MEMORIA REFERENTE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL PRESUPUESTO DE 1927.

- Preliminar.
- Consejo Interventor de las Cuentas Generales del Estado.
- Cuenta General del Estado.
- Cuenta General de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Resultado de la comparación de los ingresos con los pagos.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Presupuesto extraordinario.
- Observaciones generales.
- Observaciones particulares.
- Estudio estadístico sobre la Contribución Industrial.

MEMORIA REFERENTE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO ECONOMICO DE 1928.

- Preliminar.
- Cuenta General del Estado.
- Cuenta General de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.

- Presupuesto extraordinario.
- Observaciones particulares.
- Estudio estadístico sobre la Contribución de inmuebles, cultivo y ganadería.

MEMORIA REFERENTE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO ECONOMICO DE 1929.

- Cuenta General del Estado.
- Cuenta General de Tesorería.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Cuenta de la Deuda Pública.
- Presupuesto extraordinario. Liquidación parcial de la anualidad de 1929. Liquidación del Presupuesto extraordinario.
- Observaciones.
- Estudio estadístico sobre la Contribución territorial «riqueza urbana».

SELECCIÓN: Quizás resulte excepcional que en el cumplimiento de un trámite impuesto por imperativo de la Ley al Tribunal de Cuentas, se planteen previamente al examen de la Cuenta general del Estado de 1929 algunos problemas de pura raigambre jurídica sin el contenido contable, que parece ineludible secuela de aquella comprobación y censura de las cifras presupuestarias, cuyo examen nos encomienda el artículo 81 de la Ley de Administración y Contabilidad de 1911, mas acreditaría esta institución tal carencia de sensibilidad y desconocimiento de su misión si, encerrándose en el estricto cumplimiento del precepto legal, prescindiese de la importancia del momento histórico español, que afronta satisfecho la censura que de sus consideraciones se desprenda, antes que permanecer apartado de la reconstrucción estatal encomendada por la voluntad de la Nación a sus representantes en las Cortes Constituyentes.

No puede olvidar, y no olvida, el Tribunal de Cuentas que es un Organismo supremo de Justicia, y como tal le corresponde restablecer en todo instante el imperio de la Ley ante las transgresiones de

que sea objeto aquella que la Nación le entregó para su custodia, y así ha procurado en constante ejercicio velar por el debido respeto y cumplimiento de los preceptos del Cuerpo legal regulador de la contabilidad del Estado, que por terminante declaración de nuestra Ley Orgánica se encuentra especialmente afecto a su jurisdicción. Pero ni la Ley Orgánica del Tribunal de 25 de junio de 1870, ni la Constitución de 1876, ni ninguna de las leyes que posteriormente fueron promulgadas, preveían la posibilidad de un eclipse del régimen parlamentario como el que nuestra Patria acaba de sufrir en los últimos ocho años; y conectado directamente a las Cortes este Alto Tribunal en su vital función de fiscalizador de la gestión económica del Poder ejecutivo, la desaparición de aquéllas le condujo inevitablemente a trance de ineficacia en tan fundamental función fiscalizadora. De poco podían servir las reiteradas denuncias que formulaba el Tribunal en sus Memorias por repetidas infracciones al Estatuto ordenador de la pública contabilidad si el órgano supremo de la soberanía nacional, a quien iban dirigidas, no podía conocerlas por el truncamiento que en su vida había operado el régimen de Dictadura impuesto al país desde septiembre de 1923. No dejaba el Tribunal, sin embargo, de cumplir su misión, y acaso su constancia en el cumplimiento del deber fuera la causa de los repetidos ataques que a su fuero, e incluso a su organización, cometieron los Gobiernos dictatoriales. De los primeros, muestra palpable se encuentra en el artículo 578 del Estatuto Municipal de 1924, en el que, implantándose un nuevo sistema para la aprobación definitiva de las cuentas municipales, se consiguió arrancar de la competencia del Tribunal aquel trámite establecido en los artículos 165 de la Ley Municipal y 16, párrafo segundo, de la Ley Orgánica de 1870, que permitía controlar la administración municipal de los Ayuntamientos con presupuesto de gastos superior a cien mil pesetas, sin que a virtud del procedimiento establecido se ofreciese ninguna substitución, ya que se habla en el mencionado artículo de una renovación trienal de los Municipios, no cumplida, y en consecuencia aún no han podido ser definitivamente aprobadas aquellas cuentas que se restaron al conocimiento del Tribunal, habiéndose, durante este período, comprometido numerosas haciendas locales en ruinosos empréstitos imposibles de concertar si se hubiese tenido que someter la gestión administrativa al examen de un organismo superior.

De los segundos, aparte inverosímiles reducciones de personal que dificultan la tramitación de los expedientes en perjuicio directo e inmediato del Tesoro, y de locales imprescindibles al buen orden para la conservación de importantes documentos y justificantes, se llegó al extremo, por Decreto-ley de 19 de junio de 1924, de transformar el Tribunal de Cuentas en un Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, derogándose anticonstitucionalmente no sólo la Ley Orgánica de 1870, sino los artículos 21 y 22 de la Constitución de 1876, en los que se proclamaba y reconocía la existencia de esta Alta institución.

No extraña, por tanto, al Pleno que suscribe esta Memoria que quienes transgredieron lo principal vulnerasen también lo secundario, y así, de igual modo que prescindieron de las normas constitucionales, se prescindió de la Ley de Contabilidad: fueron adjudicadas im-

portantísimas obras públicas sin las formalidades de subasta; se hicieron transferencias prohibidas por el artículo 41; en una palabra, el prestigio que amparaba a la Ley de Contabilidad, se perdió en la costumbre de violarla, produciéndose con ello el mismo fenómeno que se da con carácter general en toda institución sagrada que se escarnece sin inmediata sanción. Perdido el absoluto respeto, su pretendida respetabilidad sólo sirve para aumentar el escarnio.

Este fenómeno a que dolorosamente alude el Tribunal de Cuentas, por triste experiencia de ocho años de ilegalidad, plantea un problema de urgente remedio y que justifica el presente preámbulo.

Un ejemplo cercano de la necesidad de substituir la Ley vulnerada para investir la nueva con la máxima autoridad le encontramos en nuestro derecho público actual, al encomendar la Soberanía Española a las Cortes Constituyentes un nuevo texto constitucional. Es evidente que, no obstante la aparente existencia y vigor de la Constitución de 1876, desaparecieron de hecho cuantas garantías se consignaban en ella, y no hubiese jamás bastado a la seguridad de los ciudadanos la reposición de los preceptos transgredidos. La eficacia o ineficacia de una ley depende por modo primordial de la imposibilidad de su quebrantamiento sin la sanción adecuada, y el espectáculo ofrecido por ocho años de vida antijurídica inutilizaron los textos legales sobre los que se asentaba la organización del Estado español.

Esta situación de antijuridicidad lleva a complejas situaciones sin posible fórmula jurídica resolutoria dentro del sistema antijurídico producido, ya que los supuestos legales se basan en un orden que una realidad política descompone. Así cuando la Ley de Contabilidad prohíbe las transferencias de crédito dentro del Presupuesto del Estado, supone que dicho Presupuesto sea discutido y aprobado en las Cámaras y promulgado solemnemente por una Ley. Es lógico entonces que el Poder Ejecutivo no pueda alterar las cifras consignadas, más que en los casos excepcionales que la propia Ley determina y con las garantías que en ella se establecen; pero si el Presupuesto ha sido exclusivamente formulado por el Poder Ejecutivo sin ulterior sanción, nada le impide desde un punto de vista estrictamente jurídico que con su misma autoridad modifique su anterior acuerdo. Y no puede ocultarse a las Cortes soberanas el peligro gravísimo que tal situación de hecho encierra.

Otro tanto puede decirse de todos y cada uno de los preceptos de una Ley que durante tanto tiempo estuvo a merced de las conveniencias de los Gobiernos, y si para rodear del debido prestigio a la norma constitucional es necesaria su refacción, para asegurar en el futuro el cumplimiento de la Ley de Contabilidad del Estado, precisa igualmente su inmediata renovación.

Razones técnicas abonan todavía a estas primeras de índole jurídica, y si bien es cierto que con un flexible criterio de interpretación pudiera todavía la Ley de Contabilidad servir sus fines, cierto es también que más beneficioso para el país tendría que ser trasladar esa flexibilidad de los intérpretes a la misma Ley.

Por ello cree el Tribunal de Cuentas que es llegado el momento de solicitar de las Cortes la redacción de una Ley de Contabilidad del Estado en substitución de la de 1911, y si en todo caso este Tribunal viene obligado a prestar su concurso al Parlamento, en este caso concreto ofrece de antemano su colaboración técnica para la formulación del correspondiente proyecto, en el que pueden salvarse los inconvenientes que en veinte años de aplicación de sus preceptos legales ha podido observar.

Cree así el Pleno cumplir un primordial deber que las circunstancias le imponían, y al salirse de las normas consuetudinarias que presidían la redacción de estas Memorias, espera demostrar que a él han llegado los saludables aires de renovación que impulsan en estos instantes al Estado español.

MEMORIA REFERENTE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO ECONOMICO DE 1930.

- Preliminar.
- Cuenta General del Estado.
- Cuenta General de Tesorería.
- Liquidación definitiva del Presupuesto.
- Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
- Observaciones.
- Contratación de servicios y obras públicas.
- Ministerio de la Guerra.
- Ministerio de Marina.
- Ministerio de Comunicaciones.
- Estudio estadístico sobre los Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes.

SELECCIÓN: Hizo mención el Tribunal, en su última Memoria relativa a la Cuenta general del Estado del año económico de 1929, de algunas disposiciones relacionadas con la Caja Central de la Inspección de Hacienda, que por la forma de arbitrar sus fondos causa perjui-

cios a los intereses del Tesoro y debieran ser objeto de modificación. Centralizada la inspección de los servicios de Hacienda en el Comité Central, a él se encomendó por Decreto de 3 de febrero de 1931, la administración de la Cuenta, que, sustituyendo a la Caja Central, se estableció en el grupo «Acreedores»- «Varios conceptos» de la Tesorería de la Intervención Central de Hacienda con el subconcepto de «Fondos del servicio de Inspección», facultándole, conforme a los preceptos del mismo y del de 30 de marzo de 1926 y Reglamento para su ejecución de 13 de julio del mismo año y demás disposiciones vigentes, para percibir el 20 por 100 a detracer de las cuotas ingresadas en el Tesoro por actos de investigación de los Inspectores del tributo y su distribución en gratificaciones fijas y eventuales, premios al personal y atenciones del material de la Inspección.

Decía el Tribunal, e insiste en ello, que la aplicación de dicho sistema coincidía con perjuicios notorios para el Tesoro, que le obligaban a proponer el ingreso íntegro del importe de las cuotas, y que la participación de los Inspectores se extraiga de las multas y recargos que, como resultado de sus visitas de inspección, se impusieran.

La práctica enseña que estas gratificaciones y premios estimulan la gestión inspectora y el descubrimiento de fraudes a la Hacienda con la consiguiente imposición de multas; pero debe evitarse, y a ello tiende la propuesta del Tribunal, el empleo de ciertos procedimientos a fin de conseguir fondos con destino al pago de estas atenciones, con los que se asegura el ingreso de las cuotas y el percibo del 20 por 100 de ellas para la cuenta de «Fondos al servicio de la Inspección», pero se resienten los del Tesoro en ese mismo 20 por 100 y el precedente de multas y recargos de denuncias por ocultación y defraudación. Varios son los casos que se prestan al empleo de dichos procedimientos, no siendo los menos interesantes los del contribuyente que por las especiales condiciones de su comercio o industria son alta con frecuencia por virtud de la inspección, que lo serían espontáneamente si no se anticipase el apercibimiento de aquélla o el de los industriales a quienes por mediación de funcionarios municipales, auxiliares de la Administración, verifican sus altas por actas de invitación y otros más contra los que debe prevenirse la Administración Pública, no encontrando el Tribunal medio más adecuado y legal que el de que se ingresen en el Tesoro el importe íntegro de las cuotas y satisfacer las gratificaciones de los Inspectores con las multas y recargos que obtengan de su gestión.

De lo expuesto se deduce otro defecto de la Administración Pública al permitir pagos fuera de Presupuestos por obligaciones de la Inspección de Hacienda, gratificaciones a los liquidadores de Unidades y a los funcionarios de Aduanas, gastos de las Juntas de transporte y otras entidades con ingresos que son minoración de los del Tesoro, o forzosos y verdaderos impuestos que no figuran en los Presupuestos generales del Estado y pasan a Cajas y cuentas especiales que la ley de Contabilidad prohíbe y que es forzoso corregir si han de reflejar los presupuestos los verdaderos gastos del Estado y los medios con que cuenta para atenderlos.

* * *

El Estatuto municipal aprobado por Real Decreto-ley de 8 de marzo de 1924, y acorde con él el Estatuto del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública de 19 de junio siguiente, apartaron de la jurisdicción de este Tribunal el examen y fallo de las cuentas correspondientes a Ayuntamientos cuyo presupuesto de gastos excediese de cien mil pesetas. A partir de entonces, su función queda limitada, en la contabilidad municipal, hasta el ejercicio de 1922-23; cuentas de tan anormal rendición que aún se continúan recibiendo de ejercicios tan distanciados como el de 1893-94 y que se realiza con la parsimonia que impone no haber podido el Tribunal adscribir a este servicio —sin desatender los demás, débilmente dotados también— más que dos Contadores y tres Auxiliares para el examen y censura de 780 cuentas que actualmente están pendientes de fallo.

El Estatuto de 8 de marzo de 1924 atribuyó la aprobación gubernativa de las cuentas con carácter provisional a la misma Corporación anualmente, y con carácter definitivo cada tres años a la Corporación que se forme después de su renovación. Como ésta no es total, conforme a los artículos 43 al 49 del Estatuto, la mitad, cuando menos, habrían resultado jueces en sus propios actos e ineficaces habrían resultado en el mayor número de los casos los preceptos que conceden a los vecinos el personal derecho al examen, depuración y juicio de las cuentas de su Ayuntamiento; síntesis numérica de intereses, obligaciones, servicios y funciones muy complejas que precisan para realizarlo con acierto especialidad de conocimientos y consagraciones de tiempo para su estudio.

Las cuentas municipales de los ejercicios transcurridos a partir de 1923-24, no han podido ser aprobadas definitivamente. La renovación trienal no se ha realizado y el Estatuto deja en suspenso todas sus disposiciones, «cuya aplicación exija la intervención del Cuerpo electoral». Conforme al Real Decreto de 15 de febrero de 1930, constituyéronse los Ayuntamientos mitad por mayores contribuyentes y mitad por concejales que hubieran obtenido mayor votación a partir de las elecciones de 1917. No siendo tampoco por elección, carecían de condiciones legales para resolver de modo definitivo respecto de las cuentas municipales.

Actualmente los Ayuntamientos se han renovado por las trascendentales e históricas elecciones verificadas en 12 de abril de 1931, elecciones convocadas para su constitución, no conforme al Estatuto municipal, sino a la ley de 1877.

Resulta, pues, que los Ayuntamientos no han estado en condiciones legales para la aprobación de sus cuentas a partir de 1924.

Por otra parte, el Real Decreto-ley de 4 de febrero de 1930 suprimió el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública y restableció el Tribunal de Cuentas, con la jurisdicción y atribuciones que le asignaba la Ley de 25 de junio de 1870, y el Reglamento de 9 de agosto de 1923. Entre estas atribuciones estaban las del examen y fallo de las cuentas de los Ayuntamientos, cuyo presupuesto de gastos excediese de cien mil pesetas.

Sancionada y promulgada la Constitución de la República espa-

ñola, pero pendientes de discusión y aprobación los Estatutos regionales y las leyes orgánicas de carácter local, el Tribunal desea observar prudente actitud y no emitir su opinión particular, no habiéndole sido requerida. Sin embargo, considera oportuno lo anteriormente expuesto para que las Cortes, en su función soberana, determinen lo procedente respecto de las cuentas municipales correspondientes a los ejercicios posteriores al de 1922-23, y sin perjuicio de lo que en dichos Estatutos y leyes de Administración local se disponga para lo sucesivo, teniendo presente que en aquellas cuentas está reflejada la gestión administrativa sobre una porción del patrimonio nacional que no cree el Tribunal exagerado al evaluarlo en unos 12.000 millones de pesetas por el período comprendido entre el ejercicio de 1923-24 y el de 1931, años indicados.

MEMORIA RELATIVA A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO ECONOMICO DE 1931.

- Preliminar.
- Cuenta General del Estado.
- Observaciones generales.
- Observaciones particulares:
 - Fábrica Nacional del Timbre.
 - Monopolio de Tabacos y Renta del Timbre del Estado.
 - Contratación de servicios y obras públicas.
 - Ministerio de Estado.
 - Ministerio de la Guerra.
 - Ministerio de Marina.
 - Ministerio de la Gobernación.
- Estudio estadístico acerca de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria.

SELECCIÓN: Al dirigir a las Cortes de la Nación, el Tribunal de Cuentas de la República, la presente Memoria de la Cuenta general del Estado, correspondiente al ejercicio económico de 1931, no puede pres-

cindir de recordar el hecho histórico que en nuestra patria se produjo durante aquel período, que contablemente vamos a examinar en cumplimiento de un imperativo legal.

El acontecimiento de 14 de abril de aquel año, al transformar un régimen monárquico e inconstitucional en una República democrática, produjo, entre otros innumerables y fundamentales beneficios, una inmediata consecuencia de orden jurídico, que con mayor rapidez que otro organismo alguno han percibido las Cortes Constituyentes en su abrumadora labor legislativa. Es ello, que al engendrarse el nuevo régimen en legítimo acto revolucionario, la soberanía popular derogaba de *factu* el sistema legal anterior, que sólo interinamente y en aquello que fuere directamente reclamado, seguiría siendo legalmente vigente.

Tal ha sido el caso de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1911, por cuyo cumplimiento debe velar este Alto Tribunal, y en la primera ocasión que tuvo de dirigirse a las Cortes (Memoria referente al ejercicio de 1929), se señalaba la necesidad de proveer a su sustitución, no sólo por razones estrictamente jurídicas, tales como la constante vulneración de sus preceptos desde el Poder durante los ocho años de dictadura, con lo que había evidentemente decaído su prestigio, sino muy especialmente por razones técnicas nacidas de la amplificación de la estera estatal en los últimos años, para la que vienen siendo evidente rémora algunos de los principios, que pudieron ser justos e imprescindibles en el momento de la promulgación de la mencionada Ley. Y si bien es cierto —decía este mismo Tribunal en agosto de 1931— que con un flexible criterio de interpretación pudiera todavía la ley de Contabilidad servir sus fines, cierto es también que más beneficioso para el país tendría que ser trasladar esa flexibilidad de los intérpretes a la Ley.

Los hechos han venido a mostrar cuán justas eran aquellas palabras, nacidas de un legítimo anhelo de contribuir al progreso legislativo de la República, y el criterio entonces sostenido por este Tribunal ha sido reforzado por el ilustrado del señor Ministro de Hacienda, que en Orden de su Ministerio de 5 de enero de este año, al dictar disposiciones referentes al sistema de rendición de determinadas cuentas, anuncia para breve plazo un proyecto de Ley que pueda sustituir a la vigente de Administración y Contabilidad.

No se le oculta al Tribunal de Cuentas de la República que quizá varíen los puntos de vista que para enjuiciar la reforma de una Ley de Contabilidad mantengan los órganos del Gobierno como Poder ejecutivo, que siempre con la garantía de su responsabilidad ministerial, debe procurar la máxima movilidad y rapidez de su acción en la gestión económica de quienes vienen obligados por precepto constitucional a fiscalizar esa gestión, puedan sustentar con mayores limitaciones. Pero se evidenciará siempre la urgencia de proceder a una refracción de aquel Cuerpo legal, garantía máxima del contribuyente.

Lo expuesto hace renovar al Tribunal su ofrecimiento a las Cortes, y al Gobierno de la República para colaborar en el mencionado pro-

yecto, no como órgano consultivo, que no es ésa, ni puede serlo, su misión, sino como organismo técnico que conoce a través de una larga experiencia las dificultades que en la práctica ofrecen aquellos preceptos legales que vienen constantemente aplicando y desentrañando.

Conviene también plantear, para su solución por las Cortes, la sustitución de la vigente Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 25 de junio de 1870, que, considerablemente anticuada por más de sesenta y dos años de vigencia, se encuentra en contradicción con el texto constitucional y, al no haberse provisto para este período transitorio, originanse múltiples conflictos a veces insolubles.

No se sabe, en efecto, cuál ha de ser la relación de dependencia que la Constitución señala, y en la práctica se traduce principalmente en un aislamiento extraño de este Alto Tribunal, cuyos funcionarios, por no depender de ningún departamento ministerial, se encuentran fuera de la órbita de la Administración, sin que, por no haberse provisto expresamente, puedan todavía considerarse como funcionarios de las Cortes.

De igual manera, el ser hoy, aparte del Supremo de Justicia, el único Tribunal existente del mismo rango, pero al que no pueden alcanzar las medidas del Departamento de Justicia, por su dependencia de las Cortes, hace que a este Tribunal no lleguen las disposiciones renovadoras que desde allí se dictan.

Cree, pues, el Tribunal de Cuentas de la República que, para el mejor servicio de la Nación, urge la promulgación de una nueva Ley Orgánica que lo regule en consonancia con el afán de vitalización que anima al Pleno del mismo y que viene siendo la norma de las Instituciones republicanas que el pueblo español se ha dado en virtud de expresa manifestación por un acto de soberanía.

MEMORIA RELATIVA A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO ECONOMICO DE 1932.

- Preliminar:
- Cuenta General del Estado.
- Observación a la Cuenta General.
- Particulares surgidos del examen y juicio de las cuentas parciales:
 - Caja General de Depósitos.

- Cuenta de la Gaceta de Madrid.
- Cuenta de Pagares negociados al Banco Hipotecario.
- Gastos Públicos.
- Ministerio de Marina.
- Contratación de obras y servicios públicos.
- Estudio estadístico sobre la contribución industrial.

MEMORIA RELATIVA A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO ECONOMICO DE 1933.

- Preliminar.
- Cuenta General del Estado.
- Observaciones:
 - Monopolios y servicios explotados por la Administración.
 - Cuentas municipales.
- Contratación de servicios y obras públicas.
 - Ministerio de la Guerra.
 - Ministerio de la Gobernación.
 - Ministerio de Obras Públicas.
 - Ministerio de Comunicaciones.
- Estudio estadístico sobre contribuciones territorial, riqueza rústica y pecuaria.

SELECCIÓN: Sometido a la aprobación de la Cámara legislativa el proyecto de bases para una nueva ley Municipal, parece indicado que el Tribunal de Cuentas de la República dedique en su Memoria un particular encaminado a sostener su jurisdicción y atribuciones en el examen, censura y fallo de las cuentas de Ayuntamientos cuyo pre-

supuesto de gastos exceda de 100.000 pesetas que, como las de fondos provinciales, le estaba reservado.

La promulgación del Estatuto municipal de 8 de marzo de 1924 limitó la función fiscalizadora del Tribunal en estas cuentas hasta las del ejercicio 1923-24, y motiva las observaciones que figuran en las Memorias elevadas a las Cortes relativas a los resultados del examen y comprobación de las cuentas generales del Estado de los años económicos 1929 y 1930, protestando del ataque que a su fuero cometiera el Gobierno al implantar un nuevo sistema para la aprobación definitiva de las cuentas municipales con la consiguiente sustracción de competencia del Tribunal de Cuentas, que permitía controlar la gestión administrativa de los Ayuntamientos, base de la economía nacional, estableciendo, en cambio, el poco recomendable procedimiento de una aprobación provisional anualmente y definitiva cada tres años por la misma Corporación, de donde ha de resultar que aun renovadas por mitad en cada período, cuando menos la otra mitad será juez de sus propios actos o estará en condiciones de apoyar su aprobación, sin otra garantía para el ciudadano que el ineficaz derecho a examinar la contabilidad municipal en el brevísimo plazo de exposición, difícil de realizar sin la preparación necesaria para entender en materias tan complejas como integran la contabilidad de los Municipios.

Persiste en el nuevo proyecto de Estatuto el sistema de aprobación de cuentas por la propia Corporación municipal que las produce, pero sintiendo la necesidad de aquella fiscalización que le estaba encomendada al Tribunal de Cuentas, garantía del contribuyente y freno contra viciosas costumbres administrativas, sustituye estas funciones fiscales con un informe de la Sección jurídica de la Comisión provincial, en el que ha de formular los reparos pertinentes, proponiendo las responsabilidades a exigir o la aprobación definitiva, que ejecutará la Corporación municipal, contra cuyos acuerdos cabrá el recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal provincial.

Ello evidencia la necesidad de un organismo superior que, apartado de las luchas políticas, que tanto influyen en la gestión municipal, y sin entorpecer su autonomía administrativa, examine, censure y falle las cuentas; y ninguno más adecuado y mejor preparado para ello que el Tribunal de Cuentas de la República, cuyo fuero y jurisdicción debiera mantenerse en la nueva ley Municipal, por ser el más alto Tribunal administrativo, constitucionalmente declarado como el único órgano fiscalizador de la gestión económica y financiera del Estado, en su más amplia acepción, y al que de hecho y de derecho le corresponde el conocimiento de las cuentas de los Municipios, en los que el Estado tiene comprometidos no pocos intereses, no sólo como garantía de los pueblos, sí que también del mismo Estado, que tiene cedidos recursos cuya acertada inversión debe vigilar.

MEMORIA RELATIVA A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DEL AÑO ECONOMICO DE 1934.

- Preliminar.
- Cuenta General del Estado.
- Observaciones a la cuenta general.
- Contratación de servicios y obras públicas.
- Estudio estadístico sobre la contribución territorial. Riqueza urbana.

MEMORIA RELATIVA A LAS CUENTAS GENERALES DEL ESTADO DE 1935 A 1960.

I. PREAMBULO.

- Exposición.
- Primer período: Desde el Movimiento Nacional.
- Segundo período: Desde la constitución de la Sala Especial de Reintegros.
- Tercer período: De reorganización.

II. CUENTAS GENERALES DEL ESTADO.

- Año 1935.
- Período 1936 a 1939.
- Período 1940 a 1946.
- Período 1947 a 1953.
- Período 1954 a 1960.

III. COMENTARIO GENERAL Y OBSERVACIONES A LAS CUENTAS CITADAS.

- Exposición.
- Pagos a justificar.
- Resultas.
- Fraccionamiento de gastos.
- Crédito de personal. Sueldos.
- Obras por Administración.
- Facultad Ordenadora de Gastos.

IV. INDICACIONES Y COMENTARIOS RELATIVOS A LOS SERVICIOS DE TESORERÍA, DEUDA Y CLASES PASIVAS.

- Servicios de Tesorería.
- Servicio de Deuda Pública.
- Clases Pasivas.

V. ACTUALIZACIÓN DE LA LEY DE ADMINISTRACIÓN Y CONTABILIDAD Y DEL REGLAMENTO DE LA ORDENACIÓN DE PAGOS.

- Exposición.

VI. CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA.

- Generalidades.
- Ordenación General de la Contratación Administrativa.
- La Ley de Bases de Contratos del Estado en relación con el Tribunal de Cuentas.
- La Junta Consultiva de Contratación Administrativa y el Tribunal de Cuentas.

- Función Fiscal del Tribunal de Cuentas en la Contratación Administrativa.
- Función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en la Contratación Administrativa.
- Observaciones.

VII. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ENTIDADES ESTATALES AUTÓNOMAS Y DE TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES.

- Entidades Estatales Autónomas.
- Tasas y Exacciones Parafiscales.

VIII. FISCALIZACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES.

- Exposición.

SELECCIÓN: Una de las funciones más relevantes, entre las atribuidas tradicionalmente al Tribunal de Cuentas del Reino, es la de formular Memorias concordantes con las Cuentas generales del Estado sometidas a su comprobación, para conocimiento del Jefe del Estado y de las Cortes, según los preceptos contenidos en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública actualmente en vigor, que regula los plazos de formación de cada cuenta general y de presentación de la Memoria correspondiente, y conforme a lo previsto en la Ley Orgánica del Tribunal al precisar la misión fiscalizadora del mismo.

Hasta después de finalizada nuestra guerra no comenzaron a normalizarse las actividades del campo administrativo-fiscal, con la paulatina reconstrucción de la Hacienda Pública en sus variados aspectos: Formación de Presupuestos, Tributación, Recaudación, Contabilidad e Intervención, para llegar recientemente a ponerse al día en toda la materia de rendición de Cuentas del Estado, y por tales motivos el Tribunal no ha podido, hasta el momento presente, ofrecer al Jefe del Estado y a las Cortes Españolas Memorias en que apareciese su juicio sobre la liquidación de los sucesivos ejercicios económicos.

Además, ante la insuficiencia de personal padecida durante mucho tiempo y el inevitable retraso en la recepción de las Cuentas Generales, se consideró procedente aplicar al examen de las mismas el sistema establecido por el Decreto de 31 de enero de 1947 respecto de las parciales sometidas a examen y juicio del Tribunal, es decir, acometiendo, de un lado, el estudio de las Cuentas anteriores a 1947 y, de otro, las de este año y posteriores, en forma de trabajo alternativo, consistente en examinar una del primer período y otra del

segundo hasta conseguir, como acaba de verificarse, el enlace de todas las Cuentas Generales comprendidas entre los años 1935 y 1960.

Superadas las aludidas dificultades y verificado el examen de las Cuentas de los períodos atrasado y corriente, más el estudio coordinado de todas las Generales comprendidas entre 1935 y 1960, el Tribunal estima llegado el momento de normalizar la situación en aspecto de tanta importancia y considera propicia la ocasión para enjuiciar las líneas generales de la actuación económico-financiera estatal en este lapso de tiempo.

A tal propósito responde la presentación de esta Memoria, que forzosamente tiene carácter extraordinario por la amplitud del tiempo a que se refiere y los especiales motivos que la generan, comprendiéndose en ella la Cuenta de 1935 —cuya rendición debió hacerse en el mes de julio de 1936— y las de los Ejercicios de 1936 a 1960, ambos inclusive, es decir, veintiséis años, desarrollados en 23 Cuentas por haber sido resumido en una sola el período de 1936-39, y por todo ello resulta obligado prologar este trabajo, de índole excepcional, con una sucinta exposición de las vicisitudes que han influido en la trayectoria del Tribunal desde que su labor quedó en suspenso por la guerra hasta la situación actual, que le permite desenvolverse con plena normalidad y eficacia, distinguiendo tres períodos, diferenciados por la particularidad y amplitud de las tareas realizadas.

En el curso de la lucha iniciada en nuestra Patria el 18 de julio de 1936, el Tribunal de Cuentas, al igual que otros organismos del Estado, queda envuelto en la conmoción, además sufre pérdidas, destrucciones y extravíos de documentos, determinantes de una alteración tan grave y honda en su labor que forzosamente habría de ser un serio obstáculo para el cumplimiento de su misión al llegar el momento de reanudar sus tareas peculiares.

A partir de 1939, el trabajo de los funcionarios integrados en sus plantillas se redujo casi exclusivamente a la busca y puesta en orden de la cuantiosa documentación que el Tribunal maneja, por hallarse en suspenso sus funciones específicas y porque, conforme al Decreto de 24 de enero de 1941, se facultó al Ministro de Hacienda para disponer provisionalmente del personal del Tribunal de Cuentas, dejando a éste un muy reducido número de funcionarios para atender a los limitados cometidos de obligada realización en aquella fase, como las compulsas y consiguiente expedición de certificaciones para el reconocimiento de servicios en favor de familiares de los funcionarios civiles y militares víctimas de la guerra.

Puede, por tanto, resumirse el período que consideramos como de *completa inactividad* en cuanto a la misión fundamental de examen y fallo de cuentas, expedientes de alcance y reintegro y fiscalización económica en general, si bien de paciente busca y ordenamiento de la documentación que posteriormente ha permitido, salvando grandes dificultades, preparar los elementos necesarios para reanudar la com-

pleja e importantísima tarea que nuevamente fue encomendada al Tribunal por el Jefe del Estado en Decreto-ley de 25 de octubre de 1946.

El preámbulo del Decreto de 26 de septiembre de 1941 estableciendo con carácter provisional la Sala que había de entender y resolver en los expedientes de alcance y reintegro, cancelación de fianzas y otros asuntos de trámite, indicaba los motivos determinantes de tal disposición y apuntaba ya el propósito del Gobierno de llevar a efecto, en su día, la completa reorganización del Tribunal de Cuentas.

Constituida la Sala Especial, inició ésta seguidamente la concreta labor que se le había encomendado, llevando a cabo con el mayor celo la remoción de un crecidísimo número de expedientes de alcance y reintegro, pendientes en su casi totalidad desde épocas anteriores y dio igualmente el necesario impulso a informes y trámites de resolución en materia de fianzas y demás asuntos de su competencia en aquel período.

Por merecer los expedientes de alcance y reintegro especial consideración respecto a la defensa de los intereses del Tesoro, debe ponerse de relieve que, al cumplir durante varios años su cometido la Sala Especial, conforme a las normas del expresado Decreto, tuvo muy presente que aquella disposición decía en su preámbulo «cuya Sala se ajustará en su cometido, *en cuanto le sea posible*, a lo preceptuado en el Reglamento orgánico en vigor», permitiendo cierta amplitud de criterio en la tramitación y resolución de tantos asuntos que reclamaban una acción rápida y eficaz en beneficio del Erario público y de la buena marcha administrativa.

En este punto se hace pertinente recordar que, de no haber atemperado la Sala su labor a las previsiones de dicho Decreto, no hubiese logrado ultimar el elevadísimo número de expedientes despachados, de los que muchos remontaban su antigüedad al siglo pasado.

Con el Decreto-ley de 25 de octubre de 1946 se inicia la reorganización del Tribunal de Cuentas, designando el alto personal que asumiría las funciones establecidas en la Ley de 29 de junio de 1934 y su Reglamento de 16 de julio de 1935 hasta entonces vigentes, y por el Decreto-ley de 31 de enero de 1947 se determinan las indispensables normas transitorias para regular el trabajo que de modo inmediato había de acometerse. A tal efecto, se establece un régimen especial para el examen y juicio de las cuentas, disponiendo que las de períodos anteriores fuesen sometidas, en cuanto fuera posible, a las normas contenidas en la Ley y Reglamentos ya citados, y que las comprobaciones que se realizaran en las correspondientes al primer mes del año 1947 tomaran como base o antecedente los saldos o existencias que, según certificaciones expedidas por las Oficinas competentes, aparecieran en 31 de diciembre de 1946, sin que esto im-

plicara aprobación definitiva de los mencionados saldos o existencias, que sería deducida del examen y censura del período anterior correspondiente.

No podía entonces desconocerse, en cuanto al examen y juicio de las cuentas, la situación especialísima que planteaba el hecho cierto de las destrucciones y desapariciones de documentos que afectaban a varios de los ejércitos atrasados, la desarticulación de servicios en el ámbito nacional a consecuencia de la guerra y otras vicisitudes y circunstancias que impedían e impedirían en lo sucesivo comprobar la necesaria correlación de datos contables ligados entre sí y la práctica de un riguroso examen en forma reglamentaria. Por ello, el mencionado Decreto-ley de 31 de enero de 1947 facultó al Tribunal para que, con amplio y ponderado criterio, resolviera cuantas dificultades se le ofrecieran en su labor de examinar y fallar las cuentas pendientes desde los años anteriores a 1936, autorizándose asimismo para establecer, con carácter excepcional, un plazo de revisión durante el cual se procediera a examinar y fallar de nuevo, en su caso, la cuenta o cuentas sobre las que ya hubiera recaído fallo, pero que resultaren afectadas por reclamación o denuncia fundada en irregularidades susceptibles de producir perjuicio al Tesoro, siendo de notar que no se ha dado un solo caso en que fuera necesario utilizar tan excepcional medida. Inmediatamente, y en tanto que la necesaria reforma de la Institución se llevara a cabo, se procedió a la organización del personal que había de servirla, lo que se verificó mediante el Decreto de 14 de febrero de 1947, cuya finalidad principal era cubrir la exigencia, que el interés público reclamaba, de deslindar claramente, como en otras Instituciones de significación e importancia se venía haciendo, la función propiamente técnica, directiva y rectora, de la meramente administrativa de ayuda y ejecución, a cuyo efecto, y sin perjuicio de que el desenvolvimiento y alcance de esas funciones fuera determinado en la futura Ley, el Tribunal, bajo la dirección del Pleno, quedó estructurado en dos cuerpos perfectamente separados, aunque coadyuvantes al mismo fin de la fiscalización atribuida a este alto organismo.

Por lo que se refiere al régimen de tramitación de las Cuentas y Expedientes de alcance y reintegro, y con el fin de dotar al Tribunal de una mayor flexibilidad en su actuación, se dictó la Ley de 17 de julio de 1948, con la que se procuró subvenir a una necesidad imperiosa de los tiempos: la simplificación de trámites, variándose sustancialmente el procedimiento y atribuyendo tan sólo a las Salas el fallo de aquellas Cuentas cuya importancia lo requiriese y el de las demás al unipersonal de los Ministros, previa la propuesta de un Censor y la conformidad del Censor decano, ya que con la legislación hasta entonces vigente la aprobación de la más sencilla de las Cuentas requería la intervención de numerosos funcionarios y una prolija tramitación hasta llegar al Tribunal colegiado de una Sala que fallaba en definitiva. La Ley introdujo otra modificación de alguna importancia sobre la resolución de los expedientes de reintegro en aquellos casos en que por la escasa cuantía de los descubiertos, como sucedía con frecuencia en el Ramo de Correos, carecía de finalidad práctica la tramitación larga y el gasto que originaba, que en muchas ocasiones no se compensaba con el reintegro a obtener.

Superada ya la etapa de carácter transitorio y provisional, el Tribunal de Cuentas del Reino entra en pleno ejercicio de sus funciones con la Ley de 3 de diciembre de 1953, posteriormente modificada por la de 23 de diciembre de 1961. Su función es meramente fiscal en unos casos y jurisdiccional en otros.

MEMORIA RELATIVA A LAS CUENTAS GENERALES DEL ESTADO DE 1961 A 1963.

I. PREÁMBULO.

— Exposición.

II. CUENTAS GENERALES DEL ESTADO.

1. Año 1961.
2. Año 1962.
3. Año 1963.

III. OBSERVACIONES A LAS CUENTAS CITADAS.

1. Aspecto Patrimonial de la Administración Pública.
2. Aspecto contable. Necesidad de reformar la Contabilidad.
3. Contratos del Estado.
4. Organismos Autónomos:
 1. Régimen Presupuestario.
 2. Régimen Contable.
 1. Presupuestos.
 2. Caja y Bancos.
 3. Recursos y Obligaciones.
 4. Propiedades.
 5. Patrimonio.
3. Régimen de Control Financiero.

5. Haciendas locales.
6. Control externo e interno de la Administración Autónoma Social.
7. Régimen de Tasas y Exacciones Parafiscales.
8. Obligaciones Presupuestarias del Ministerio del Ejército.
9. Obligaciones Presupuestarias del Ministerio del Aire.
10. Cuentas de Efectos.
11. Relaciones de este Tribunal con la Administración Pública.

MEMORIA RELATIVA A LAS CUENTAS GENERALES DEL ESTADO DE 1964 A 1971.

CUENTAS GENERALES DEL ESTADO.

- Año 1964.
- Año 1965.
- Año 1966.
- Año 1967.
- Año 1968.
- Año 1969.
- Año 1970.
- Año 1971.

OBSERVACIONES A LAS CUENTAS CITADAS.

- Política fiscal y tributaria.

— Normas de contabilidad del Estado. Justificación de pagos y revisión de saldos.

Justificación de pagos:

1. Control de las desgravaciones fiscales.
2. Justificación del pago de haberes.
3. Justificación de los libramientos para Cuerpos Armados.
4. Justificación de los pagos al Clero.
5. Pagos a justificar.
 - a) Trámite de los libramientos de pagos a justificar.
 - b) Cumplimiento de los plazos.
 - c) Saldos excesivos en libramientos a justificar.

Revisión de saldos:

- Contratación administrativa.
- Caja General de Depósitos.

En especial, los «Fondos de regularización de cuentas de central y sucursales»:

- Loterías.
- Control de las Cajas Recaudadoras.
- Incompatibilidades de los funcionarios públicos.
- La Administración Institucional y la Local.
 1. Organismos Autónomos y Empresas Nacionales.
En particular, las cuentas del Instituto Nacional de Industria.
 1. Seguridad Social.
 2. Seguridad Social.
 3. Haciendas Locales.

En particular, la rendición de cuentas de las Comisiones de Urbanismo de Ayuntamientos de Régimen Especial.

— Fiscalización de los Organismos del Movimiento Nacional.

MEMORIA RELATIVA A LAS CUENTAS GENERALES DEL ESTADO DE 1972 Y 1973.

1. PREÁMBULO.
2. CUENTA GENERAL DEL ESTADO, AÑO, 1972:
 1. Cuenta General de Tesorería.
 2. Liquidación del Presupuesto.
 3. Cuenta anual de Propiedades y derechos del Estado.
 4. Cuenta anual de la Deuda Pública.
- 2 bis. CUENTA GENERAL DEL ESTADO, AÑO 1973.
 1. Cuenta General de Tesorería.
 2. Liquidación del Presupuesto.
 3. Cuenta anual de Propiedades y derechos del Estado.
 4. Cuenta anual de la Deuda Pública.
3. OBSERVACIONES A LAS CUENTAS CITADAS:
 1. Conexión de los Servicios de Inspección de la Hacienda Pública con las atribuciones de la Intervención General y del Tribunal de Cuentas en materia de ingresos.
 2. Transferencias de crédito.
 3. Nóminas mecanizadas en el Ministerio de Educación y Ciencia.
 4. Plazos de justificación de nóminas.
 5. Dietas de los funcionarios públicos.
 6. Justificación de ciertas retenciones en nómina.
 7. Justificación de las cuotas de seguros sociales y Mu-

tualismo laboral del personal civil no funcionario al servicio del Estado.

8. Remisión al Tribunal de la Cuenta anual de material de oficina no inventariable.
9. Beneficencia de urgencia.
10. Sobrantes de libramientos a justificar.
11. Obras de planes provinciales.
12. La contratación administrativa:
 1. Legislación aplicable.
 2. Remisión de los contratos al Tribunal.
 3. Determinación del objeto en el contrato de obras.
 4. Determinación del objeto en el contrato de suministros.
 5. Habilitación del crédito presupuestario.
 6. El procedimiento de urgencia.
 7. Sistema de contratación.
 8. Publicación de las adjudicaciones.
 9. Fianzas.

MEMORIA RELATIVA A LAS CUENTAS GENERALES DEL ESTADO DE 1974-75.

1. PRECEPTOS LEGALES.
2. PREÁMBULO.
3. CUENTA GENERAL DEL ESTADO, AÑO 1974:
 1. Cuenta General de Tesorería.
 2. Liquidación del Presupuesto.
 3. Cuenta anual de Propiedades y derechos del Estado.
 4. Cuenta anual de la Deuda Pública.

4. CUENTA GENERAL DEL ESTADO, AÑO 1975:
 1. Cuenta General de Tesorería.
 2. Liquidación del Presupuesto.
 3. Cuenta anual de Propiedades y derechos del Estado.
 4. Cuenta anual de la Deuda Pública.

5. OBSERVACIONES A LAS CUENTAS DE 1974 Y 1975:
 1. Observaciones varias:
 1. Política Fiscal y Tributaria.
 2. Inventario General de Bienes y derechos del Estado.
 3. Mecanización de la Contabilidad Pública.
 4. Contratación.

 2. Observaciones a Cuentas de Organismos y Entidades:
 1. Crédito Oficial.
 2. Cuentas de RTVE.
 3. Cuentas de Tabacalera, S. A.
 4. Cuentas de Entidades Locales.
 5. Cuentas del Instituto Nacional de la Vivienda.

 3. Observaciones sobre justificación de gastos:
 1. Subvenciones.
 2. Subvenciones a industrias que se instalen en polos de desarrollo.
 3. Fondo Nacional de Protección al Trabajo.
 4. Gastos de Protocolo de los Gobernadores Civiles.
 5. Justificación de los Pagos de Marina.
 6. Dietas de la Guardia Civil.
 7. Nóminas Mecanizadas en el Ministerio de Educación y Ciencia.
 8. Defectuosa remisión de la documentación justificativa de libramientos expedidos en firme.

6. OBSERVACIONES FORMULADAS A LAS CUENTAS GENERALES DEL ESTADO DE 1974 Y 1975.

SELECCIÓN: El espíritu de apertura y reforma que en los actuales momentos políticos inspira a las Cortes y al Gobierno de Su Majestad, en todos los órdenes de la vida nacional, deseoso de acrecentar la participación social en la gestión pública, exige el informar ampliamente sobre la manera en que se administran sus aportaciones dinerarias, lo que obliga al Tribunal de Cuentas del Reino a exponer, no sólo la labor realizada con los exiguos medios de personal y material de que dispone, sino a sugerir cambios estructurales, de perentoria necesidad, a fin de ampliar su órbita de competencia y hacer así posible un total control en la gestión de los caudales públicos que le está encomendada.

Si es evidente —aunque no pueda plasmarse en cifras— la utilidad del Tribunal *por lo que evita con su sola existencia* y subsiguiente acción disuasoria sobre potenciales infractores, no lo es menos por los resultados de su función fiscalizadora y jurisdiccional, que hizo posible durante el período 1971-75 ingresos para el Tesoro por un valor de 389.891.900 pesetas, importe mayor al cifrado en los Presupuestos Generales del Estado para todos los gastos del organismo en el citado período.

Hay que resaltar que ello se logró a pesar de una inconcebible escasez de personal —que es preciso y urgente subsanar—, ya que se da el caso peregrino de que mientras naciones como Filipinas, Italia, Polonia Yugoslavia y Japón tiene para el mismo fin un promedio de 1.500 funcionarios (la primera más de 2.500) y otras como Venezuela, Chile, Argentina, Tailandia, Brasil, Malasia, Gran Bretaña, Turquía y Noruega pasan de 500 y a esta cifra se acercan Alemania, Corea, Africa del Sur, Australia, El Salvador, Grecia y Bélgica; en cambio, España, que en el año 1891 tenía 283 funcionarios para el control de un presupuesto estatal de 811 millones, que asciende en 1974 a más de 551.690 millones y en el de 1975 a 656.00 millones (hoy, 785.000 millones), cifra a la que hay que agregar el montante de las Cuentas de los Organismos Autónomos (que asciende a más de 77.000 millones, según Cuentas de las Administraciones Públicas del año 1974) dispone exclusivamente de 186 funcionarios efectivos (*sic*) de 230 en Presupuesto, situación a todas luces insostenible. A estos datos estadísticos conviene añadir los que se derivan de insuficiencia en instalaciones y medios materiales que viene padeciendo el Tribunal, en contraste con el importantísimo incremento de las funciones del Estado desde 1891 hasta hoy día y su consiguiente reflejo en la más *compleja* administración de los fondos públicos, todo lo cual ha venido a aumentar no sólo el volumen, sino las dificultades del trabajo asumido.

Son fáciles de calcular, por lo expuesto, los beneficios que obtendría el Eradio Público si se ampliase la órbita de competencia del Tribunal, a fin de que no escapase a su jurisdicción ningún Organismo, Entidad, Corporación, Empresa, Sociedad o persona que en todo o en parte se nutra de fondos públicos o perciba subvenciones, auxilios,

ayudas, garantías o avales del Estado o de sus Organismos Autónomos, y se le dotase de plena independencia orgánica, económica y funcional.

La labor del Tribunal no puede quedar reducida a las operaciones de comprobación y rectificaciones de justificantes de inversiones, persecución de alcances y malversaciones y preceptivas Memorias, sino que debe abarcar, además, el examen crítico del gasto, analizando su utilidad, eficacia, oportunidad y repercusión en la economía nacional; señalando cualquiera de tipo suntuario incompatible con el nivel económica de la Nación, y dando, en todo caso, aquellas orientaciones financieras adecuadas para que se gaste bien sin mayores gravámenes, ni agobio del contribuyente.

Para la consecución de lo expuesto sugerimos cambios en su estructura y dotación económica adecuada, formando el Tribunal su propio Presupuesto, enviándolo directamente a las Cortes para su estudio, y en su caso, aprobación por el mismo órgano que apruebe el presupuesto de las mismas; inclusión, dentro de su órbita jurisdiccional, de los organismos autónomos exentos a tenor del artículo 5.º de la Ley de Entidades Estatales Autónomas y de los que, posteriormente, salieron de su jurisdicción; sometimiento al examen y juicio crítico de los Contratos de compra-venta internacionales, a fin de poder emitir libremente informes sobre su oportunidad, analizando desde un punto de vista económico y financiero su contenido y su utilidad en orden a los intereses nacionales, y todo ello, dando la máxima publicidad, a través de los medios informativos, a la labor que lleva a cabo para persuadir al contribuyente de que han sido severamente vigilada la gestión financiera y económica.

Estas innovaciones serían factibles mediante una nueva Ley o por medio de simple modificación de la actual, que data de 23 de diciembre de 1961.

La configuración del Tribunal con arreglo a las premisas expuestas, daría a la sociedad la certeza de que, la existencia de un Organismo totalmente independiente, le garantiza la recta aplicación de los caudales públicos.

MEMORIA RELATIVA A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DE 1976.

1. PRECEPTOS LEGALES.

2. OBSERVACIONES DE CARÁCTER GENERAL:

1. Preámbulo.

2. Política Fiscal y Tributaria.
 3. Los ingresos presupuestarios y extrapresupuestarios y el Tribunal de Cuentas del Reino.
 4. Contratación administrativa.
 5. Cuentas de la Radio Televisión Española.
 6. Organismos autónomos.
3. CUENTA GENERAL DEL ESTADO, AÑO 1976:
1. Cuenta General de Tesorería.
 1. Contenido y movimiento de la Cuenta.
 2. Observaciones a la misma.
 3. Deudores al Tesoro.
 4. Acredores al Tesoro.
 5. Giros y remesas.
 6. Valores.
 7. Anticipos de Tesorería. Sección Apéndice.
 8. Cuenta de liquidación del Presupuesto.
 2. Cuenta anual de Propiedades y derechos del Estado.
 3. Cuenta anual de la Deuda Pública.

MEMORIA RELATIVA A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DE 1977.

1. PRECEPTOS LEGALES.
2. PREÁMBULO.
3. OBSERVACIONES DETERMINADAS.
 1. Modificaciones de los créditos presupuestos.
 2. Sección Anexo.

3. Sección Apéndice.
4. Cuentas de Radio Televisión Española.
5. Cuentas de los Partidos Políticos.
4. CUENTA GENERAL DEL ESTADO DE 1977:
 1. Cuenta General de Tesorería.
 1. Contenido y movimiento de la Cuenta.
 2. DEBE.
 3. HABER.
 4. Observaciones a la misma.
 2. Operaciones del Tesoro.
 1. Deudores.
 2. Acreedores.
 3. Giros y remesas.
 4. Valores.
5. CUENTA DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO:
 1. Ingresos.
 2. Gastos.
 3. Resultados Generales de Ingresos y Pagos.
6. CUENTA DE PROPIEDADES Y DERECHOS DEL ESTADO.
7. CUENTA ANUAL DE LA DEUDA PÚBLICA.
8. DILIGENCIA DE APROBACIÓN.

MEMORIA RELATIVA A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DE 1978.

VOLUMEN I

1. INTRODUCCIÓN.
2. DICTAMEN DE LA CUENTA GENERAL Y ORGANISMOS AUTÓNOMOS.
 - Cuenta General del Estado:
 - Administración General y Organismos Autónomos.
 1. *Administración General del Estado:*
 - Resultados de la liquidación de los Presupuestos.
 - Obligaciones presupuestarias referidas al año natural.
 - Anticipos de Tesorería.
 - Estado de Compromisos Adquiridos con cargo a ejercicios futuros.
 - Cuenta General de Tesorería.
 - Deuda Pública.
 - Cuenta de Propiedades y derechos del Estado.
 - Avaluos.
 2. *Organismos Autónomos:*
 - Introducción:
 - Consideraciones sobre Balance y cuadro de financiamiento de la Cuenta de los Organismos Autónomos Administrativos.
 - Organismos Autónomos Industriales y Comerciales.
 - Organismos Autónomos de carácter financiero.
 - Anexos.
 - Informe del Ministerio Fiscal.
 - Declaración definitiva.

VOLUMEN II

3. INFORME SOBRE LAS CUENTAS UNIDAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL Y SOCIEDADES ESTATALES.

— *Seguridad Social:*

- Contexto histórico.
- Características de la gestión administrativa en la Seguridad Social y consecuencias condicionantes de su volumen documental.
- Presupuesto de 1978 y su ejecución.
- Nota adicional.

— *Sociedades Estatales no financieras y Sociedades Estatales financieras:*

- Sociedades Estatales no financieras.
- Sociedades Estatales financieras.
- Recomendaciones.

4. INFORMES COMPLEMENTARIOS

— *Consideraciones sobre la Fiscalización particular de los Contratos Administrativos:*

- Delimitación de la materia y justificación de esta Fiscalización.
- Su problemática y medidas legislativas que se estiman oportunas para una mayor eficacia en su realización.
- Conclusiones.

— *Consideraciones sobre los gastos de carácter social y representativo.*

5. INFORME SOBRE ACTUACIONES JURISDICCIONALES.

- Actuaciones jurisdiccionales.

- Procedimientos abiertos durante el ejercicio económico de 1978.
- Resoluciones dictadas durante el ejercicio económico de 1978.
- Reintegros obtenidos durante el ejercicio económico de 1978.

APENDICE I

CUADROS DE LAS CUENTAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

APENDICE II

CUADROS DE LAS CUENTAS DE LAS SOCIEDADES ESTATALES

SELECCIÓN: El Tribunal de Cuentas se encuentra actualmente en un momento crucial de su historia. El cambio histórico que se produce en España con la elección —el 15 de junio de 1977— de las Cortes que aprobaron la Constitución de 1978, ha incidido y debe incidir en lo sucesivo en los modos y formas de actuación de este Alto Tribunal. La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, de 12 de mayo de 1982, debe y tiene que ser el punto de partida de este cambio en la Institución que se enfrenta con nuevos problemas —y situaciones— y que ha de adaptar a dicha Ley sus viejos procedimientos de actuación, fijando sus objetivos prioritarios en un plan a medio y largo plazo.

Esta línea de pensamiento así esbozada exige nuevos planteamientos y formulación de políticas muy distintas a las de etapas anteriores.

Para percibir las líneas generales del cambio en los supuestos de actuación es conveniente —y necesario— una breve referencia a la historia del marco jurídico en que discurrieron las últimas actuaciones del Tribunal, sin que ello suponga más que el conocimiento y la actualización de un punto de partida.

En efecto, hasta la promulgación de la actual Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas la actividad de este Tribunal ha venido teniendo, a lo largo de su historia, un carácter eminentemente formal, en el orden contable y de legalidad, en el jurídico, apoyado fundamentalmente sobre los estados de la contabilidad administrativa o presupuestaria que los llamados cuentadantes venían obligados a rendir a esta Institución.

Así la Ley de 25 de junio de 1879 decía en el artículo 16, números 8, 9 y 10:

...compete al Tribunal de Cuentas...:

«Librar y pasar al Gobierno certificación del resultado que ofreciera el examen y comprobación de las Cuentas Generales del Estado.»

«Redactar y presentar a las Cortes... una Memoria relativa a la Cuenta General de cada Presupuesto haciendo las observaciones y proponiendo las reformas a que tienen lugar los abusos advertidos en la recaudación y disminución de los fondos públicos.»

«Pasar al Gobierno copia de la Memoria expresada en el caso anterior...»

Dicho texto se reproducía literalmente en la Ley de 29 de junio de 1934 en su artículo 11, números 7, 8 y 9.

La Ley de 23 de diciembre de 1961 establecía, en su artículo 1.º, que corresponde al Tribunal de Cuentas (como función jurisdiccional) el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado y la expedición de la certificación de su resultado; y el artículo 55 de la Ley Orgánica del Estado de 10 de enero de 1967 señalaba que el Tribunal, en el ejercicio de su función fiscalizadora, sabrá poner en conocimiento del Gobierno y de las Cortes, a través de las correspondientes Memorias e Informes, la opinión que le merezcan los términos en que hayan sido cumplidas las leyes de Presupuestos y las demás de carácter fiscal.

En relación con las actuaciones más inmediatas ya realizadas por el Tribunal, esto es, las Memorias rendidas en relación con los ejercicios de 1977 y anteriores, su marco normativo estuvo constituido por la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911, artículos 77, 78 y 79; los artículos 1.º y 17 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 3 de diciembre de 1953, modificados por la de 23 de diciembre de 1961 y las disposiciones recogidas en el capítulo X del Reglamento del Tribunal de Cuentas de 16 de julio de 1935. Pero en el período de tiempo que transcurre entre el inicio del ejercicio de 1977 y el de la presentación de la presente Memoria de la Cuenta General del Estado de 1978, que es la tarea objeto de este trabajo, han tenido lugar importantes acontecimientos políticos y legislativos en nuestro país y que es preciso, siquiera someramente, señalar.

La promulgación de la Ley 11/1977, de 4 de enero (Ley General Presupuestaria), la promulgación de la Constitución en diciembre de 1978 y la promulgación de la Ley 2/1982, de 12 de mayo (Orgánica del Tribunal de Cuentas) (LOTC) son tres instrumentos normativos de primera línea que inciden en el proceso histórico antes sumariamente enunciado y que cambia el rumbo y contenido de las actuaciones del Tribunal. Es, obvio, pues, que nos encontremos en un período de transición hacia el normal ejercicio de las previsiones constitucionales en materia fiscalizadora; período que viene marcado —en lo que al Tribunal afecta— por la necesidad de superar el retraso heredado en la emisión de los Informes Anuales sobre las Cuentas Generales del Estado aún pendientes de ser sometidas a la aprobación de las Cortes.

Una de las consecuencias directas de esta situación es la de que el Tribunal debe informar hoy sobre la comprobación de la Cuenta General del Estado de 1978 (artículo 10 de la LOTC) y, sólo en la medida en que es posible, apuntar a la valoración de la gestión económica realizada por el sector público (artículo 13 de la LOTC). En la comprobación de cuentas se ha de verificar la presentación de todos y cada uno de los documentos contables, las diferencias numéricas con las cuentas parciales; se han de analizar las modificaciones presupuestarias producidas en el trámite de ejecución y, en resumen, se ha de juzgar el puntual cumplimiento de la normativa vigente en materia económica y su expresión contable. El análisis más profundo que permitiera la valoración de la gestión económico-financiera, entrañaría, ya, un proceso axiológico que no ha sido posible realizar. Por ello sólo se recogen ahora algunos extremos que apuntan hacia la mencionada valoración.

El presente documento se ha producido, pues, bajo la preocupación de cumplir estrictamente con la legalidad vigente en la época a que la actuación del Tribunal se refiere, pero no ignorando, al propio tiempo, los nuevos rumbos y derroteros por los que ha de discurrir en el futuro la función del Tribunal de Cuentas. Así, en primer lugar, el Tribunal de Cuentas ha tenido que plantearse y resolver las posibles relaciones o diferencias existentes entre los artículos 10 y 13 de la LOTC y ha entendido que el primero hace referencia a la verificación estrictamente contable de la Cuenta General del Estado, mientras que el segundo se refiere al juicio de valor sobre la gestión económica.

Aunque no fuera correcta nuestra interpretación, razones prácticas impiden que, por el ejercicio de 1978, el Tribunal entre en un estudio analítico de la Cuenta General del Estado que comprenda la fiscalización de la gestión económica del mismo y del resto del sector público, tal como prevé el artículo 13, cuando el Tribunal no dispone de la información necesaria.

Sin embargo, el Tribunal, dentro de sus posibilidades, ha creído conveniente hacer una referencia a lo que ha de constituir en el futuro una parte importante del contenido de su función fiscalizadora, y de aquí la denominación del presente documento que se titula «Memoria-Dictamen» para destacar que comprende dos aspectos: 1) por una parte, el Dictamen referido a la Cuenta General del Estado, como la misma es concebida en el artículo 132 de la LGP, y en el que se apoya la correspondiente propuesta de calificación definitiva que exige el artículo 10 de la LOTC, y 2) por otra, se apunta hacia el horizonte de la Memoria prevista en el artículo 13 de dicha Ley.

En consecuencia la documentación que se acompaña comprende:

PRIMERO:

a) Introducción.

b) Dictamen sobre la verificación formal de la Cuenta General del Estado que, tal como dispone los artículos 132 y 133 de la LGP, comprende la Administración General del Estado y los Organismos Autónomos.

- c) Informe del Ministerio Fiscal.
- d) Declaración definitiva.

SEGUNDO:

Informe sobre la Cuenta de la Seguridad Social y las Cuentas de las Sociedades Estatales para, además de dar cumplimiento al artículo 132.2 de la LGP, en la medida en que la información recibida en el Tribunal lo permita, iniciar —como se ha señalado— lo que en el futuro, y a partir de la fiscalización del ejercicio de 1982, se incluirá en la Memoria a que se refiere el artículo 13 de la LOTC.

TERCERO:

a) Informe sobre otras actuaciones realizadas por el Tribunal de Cuentas en el ejercicio, de su función fiscalizadora —ya sean referidas al ejercicio de 1978 o a otros posteriores— que se consideran de interés en orden de buscar la mayor eficacia en las actuaciones del Tribunal.

b) Informe sobre las actuaciones jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas en cumplimiento del número 3 del artículo 13 de la LOTC.

Nada, evidentemente, puede decirse en esta Memoria-Dictamen del resto de los apartados *a*, *b*, *c* y *d* del artículo 13 de la LOTC por las razones expuestas. A mayor abundamiento, pensamos que sería de escasa utilidad por el tiempo transcurrido, obligando en cambio al Tribunal de Cuentas a distraer sus escasos recursos en un examen retrospectivo muy lejano de la realidad económica y política actual.

* * *

En cuanto a la Memoria de las actuaciones jurisdiccionales del Tribunal a que se refiere el artículo 13.3 de la Ley Orgánica, es necesario hacer algunas puntualizaciones.

La Ley, en el precepto acabado de citar, refiere esta Memoria al ejercicio económico correspondiente, que, en el supuesto que nos ocupa, parece que habrá de ser el de 1978. En consecuencia, la presente Memoria anual contendrá la relación exacta de dichas actuaciones y sus incidencias durante el mencionado ejercicio.

Sin embargo, limitar esta primera Memoria anual del nuevo Tribunal a esta escueta expresión significaría, ciertamente, tanto como desconocer el profundo cambio que en la naturaleza y significación de la jurisdicción contable ha introducido la Ley de 1982.

En efecto, bajo el régimen legal precedente, esto es, el determinado por la Ley de 3 de diciembre de 1953, modificada por la Ley 87/1961, de 23 de diciembre, y del Reglamento de 16 de julio de 1935, dentro de la denominación genérica de jurisdicción contable, o, si se quiere, de jurisdicción del Tribunal de Cuentas, se comprendían no

sólo los llamados expedientes administrativo-judiciales —artículo 19 de la primera de las normas mencionadas— de alcance y reintegro y los expedientes de cancelación de fianzas —artículo 20—, sino el examen y juicio de las cuentas que deben ser rendidas al Tribunal.

El contenido de este juicio, por imperativo legal —artículo 18—, habría de consistir en apreciar si los ingresos y pagos que aparecieran en cada cuenta estaban o no conformes con el presupuesto respectivo y con la legislación administrativa y económica que las regulara, y en formular, en su caso, las censuras correspondientes, declarando, si procediera, las transgresiones legales y las responsabilidades existentes, tanto directas como subsidiarias, para hacerlas efectivas, en tal supuesto, en el correspondiente expediente de reintegro a base del fallo de la misma —de la cuenta, se entiende—. Quedaba, pues, claro que cada cuenta que debía rendirse al Tribunal había de ser, a su vez, fallada, independientemente de que se hubiera o no ejercitado, respecto del cuentadante o de cualquier otra persona que hubiera intervenido en el manejo, administración, custodia, etc., de fondos o efectos públicos, una pretensión de responsabilidad contable. Así resultaba del citado artículo 18 de la Ley, en relación, fundamentalmente, con los artículos 65 y 67 del Reglamento de 1935, que hablaban de fallos absolutorios de cuentas en que se hubiera practicado censura de conformidad o en que los reparos hubieran sido solventados. Por otra parte, el fallo absolutorio de una cuenta implicaba, lógicamente, una exoneración de responsabilidad para el cuentadante.

Este sistema, inspirado en el modelo francés, que situaba las cuentas, en sí mismas, como objeto fundamental de la llamada jurisdicción contable, conducía, de una parte, a la imposibilidad de calificar esta función del Tribunal como una verdadera jurisdicción y, de otra, a su más completa inoperancia.

En el primer sentido, sí, conforme a la tradición francesa, lo que se enjuiciaban eran las cuentas, obviamente este enjuiciamiento no podía constituir ejercicio de jurisdicción alguna, por la elemental razón de que la jurisdicción no significa otra cosa que la potestad del Estado de declarar el Derecho en casos concretos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado con plena independencia y exclusividad y satisfaciendo o denegando pretensiones.

En la configuración antedicha del juicio de las cuentas, solamente cuando se detectaban responsabilidades —contables, por supuesto, porque las de otra naturaleza habían de deferirse a los órdenes jurisdiccionales correspondientes, esto es, al civil, penal, contencioso-administrativo o laboral— podía decirse que se estaba ante un auténtico ejercicio de la jurisdicción. Dicho con otras palabras: únicamente había auténtico juicio cuando, no solventados los reparos, se llegaba a la fase contradictoria, es decir, se mantenía una pretensión de responsabilidad contable contra el cuentadante o, en general, contra el que había intervenido en el manejo de caudales o efectos públicos y se dictaba una auténtica Sentencia.

En el segundo aspecto, la necesidad del fallo de todas las cuentas que han de rendirse a este Tribunal y la imposibilidad, por tanto,

de actuar selectivamente, conduciría, como ha sucedido hasta la fecha, al bloqueo total de sus actividades fiscalizadoras y, en concreto, a soslayar, o cumplir defectuosamente, la función de control de la actividad económico-financiera del sector público y del gasto público con arreglo a los principios o criterios de legalidad, eficiencia y economía, que constituye la innovación más importante, en este punto, de la Ley de 12 de mayo de 1982 —artículos 9.º y 13.1 c)—. Téngase presente, además, que, después de esta norma, no solamente son cuentadantes del Tribunal los que especifica el artículo 128 de la Ley General Presupuestaria, es decir, los funcionarios que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de gastos y demás operaciones de la Administración del Estado, los presidentes o directores de los Organismos Autónomos y Sociedades del Estado, los particulares que excepcionalmente administren, recauden o custodien fondos o valores del mismo y los perceptores de subvenciones corrientes concedidas con cargo a los Presupuestos Generales de aquél, sino también quienes realicen las mismas funciones respecto de las Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales, entidades gestoras de la Seguridad Social, Organismos Autónomos, Sociedades Estatales y demás Empresas Públicas, o, lo que es lo mismo, la totalidad de las entidades integradas en el Sector Público (artículo 4.º de la Ley).

La nueva Ley ha roto, decididamente, con este estado de cosas y ha permitido, y aún propiciado, un enfoque nuevo de la jurisdicción contable que evita los apuntados inconvenientes.

Por una parte, ha distinguido, con toda claridad, entre dos funciones básicas del Tribunal, que en la legalidad anterior venían, ciertamente, confundidas. Y las ha distinguido hasta el punto de que así como la primera comprende la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del Sector Público, referida al sometimiento de ésta a los principios de legalidad, eficiencia y economía —artículo 2.º a) y 9.1 de la Ley— la segunda, la jurisdiccional, se consirne al enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales públicos —artículo 2.º apartado b)—. Quiere decirse con esto que allí donde no exista ejercicio de pretensión de responsabilidad contable, no habrá, a su vez, actuación jurisdiccional alguna del Tribunal. La jurisdicción contable, pues, después de la Ley de 1982, va a ejercerse, fundamentalmente, dilucidando pretensiones de la expresada naturaleza.

No constituye obstáculo a esta interpretación la circunstancia de que los artículos 15.1 y 25 a) de la Ley Orgánica hablen, respectivamente, de que el enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos, y de que compete a los Consejeros de Cuentas la resolución, en primera o única instancia, entre otros casos, de los juicios de las cuentas. En efecto: el primero de los preceptos mencionados no puede interpretarse, después de la afirmación legal de que la segunda de las dos únicas funciones del Tribunal es el enjuiciamiento de la responsabilidad contable, en el sentido de que el objeto de tal jurisdicción vuelven a ser las cuentas mismas con independencia de que exista o no en juego una pretensión

de dicha responsabilidad. La única función de este precepto, en unión de lo establecido en su párrafo segundo respecto a que la jurisdicción contable se extiende a los alcances de caudales o efectos públicos, así como a las obligaciones accesorias constituidas en garantía de su gestión, es la de delimitar los procedimientos mediante los que se ejerce la tan repetida jurisdicción, en el sentido de que las responsabilidades contables se exigirán en los juicios de las cuentas y, fuera de éstos, en los expedientes de alcance y en los procedimientos de cancelación de fianzas. Por su parte, el segundo de los artículos examinados —el 25—, sólo se refiere a la competencia jurisdiccional de los Consejeros de Cuentas.

La conclusión acabada de exponer viene avalada por otros argumentos y por distintos preceptos de la Ley. Así, en primer lugar, no puede defenderse hoy que las funciones de examen y comprobación de cuentas sean constitutivas de actuaciones jurisdiccionales, como se desprendía del artículo 18 de la Ley reformada de 3 de diciembre de 1953. Con arreglo a lo establecido en el artículo 23.1 de la Ley Orgánica de 1982, el referido examen constituye una fase posterior a la mera verificación de la contabilidad de las entidades del sector público y anterior a la fiscalización propiamente dicha, que es la que ha de realizarse con la amplitud prevista en el antecitado artículo 9.º de la Ley actual y materializarse en alguno de los instrumentos que se detallan en el artículo 12. Pero lo que es claro es que ni la aludida verificación, ni el examen y comprobación de cuentas ni, por último, la fiscalización propiamente dicha, son o pueden conceptuarse como actividades jurisdiccionales. Son, ni más ni menos, que estadios propios del ejercicio de las funciones fiscalizadoras.

En segundo término, corrobora esta misma conclusión la circunstancia de que, cuando a los efectos del ejercicio de las funciones jurisdiccionales del Tribunal, se le reconoce la facultad de conocer cuestiones prejudiciales e incidentales pertenecientes a otros órdenes jurisdiccionales, salvo los de carácter penal, se hace sólo en la medida de que constituyen elemento previo necesario para «la declaración de responsabilidades contables» —artículo 17.

En tercer lugar, hablar de la posibilidad de fallos absolutorios cuando nadie ha ejercitado pretensión de condena alguna o, para ser más exactos, pretensión de declaración de responsabilidad contable, aparte de constituir un auténtico dislate procesal, significa tanto como partir de la existencia de una presunción de culpabilidad en todo aquel que maneja o interviene caudales o efectos públicos, a todas luces infundada y, en todo caso, contraria a la de inocencia que resulta del artículo 24.2 de la Constitución.

Y, por último y en cuarto lugar, habría de llegarse a la misma conclusión anteriormente apuntada con sólo considerar que ninguno de los supuestos que, en la legalidad anterior, producían el fallo absoluto tras la censura de conformidad o la de calificación, se compaginaban con instituciones tan nuevas como la acción popular del artículo 37.3 o la posibilidad de recursos de casación y revisión ante el Tribunal Supremo que admite el artículo 49 y que, desde luego, exigen previos y auténticos «juicios» ante el Tribunal de Cuentas.

Con todas estas consideraciones, ha querido señalarse que, dentro de las actuaciones jurisdiccionales del Tribunal a que hace referencia el artículo 13.3 de la Ley Orgánica de 1982, sólo se comprenderán los juicios de cuentas en que se hayan dilucidado pretensiones de responsabilidad contable, los procedimientos de reintegro por alcance y los expedientes de cancelación de fianzas, aun cuando éstos tengan naturaleza diferente y en ellos, en principio, no se diluciden pretensiones de aquel carácter.

Igualmente, y por ser ésta la primera Memoria anual que elabora el nuevo Tribunal, parece conveniente incluir junto a las actuaciones jurisdiccionales del ejercicio económico de 1978, las llevadas a cabo, en materia de resultados principalmente, desde la constitución del nuevo Tribunal hasta la fecha, sin perjuicio, desde luego, de que sean explicitadas con mayor extensión en el momento en que se rinda la Memoria correspondiente al último y al presente ejercicio económico.