

Vol. XIX

Enero 2017

N.º 55

# REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

• PRESENTACIÓN

Pascual Sala Sánchez

## ARTÍCULOS

- EL FUTURO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS (ESPECIAL REFERENCIA A LA JURISDICCIÓN CONTABLE) José Manuel Suárez Robledano
- JUSTICIA, MORAL Y DERECHO EN UNA SOCIEDAD EN TIEMPOS DIFÍCILES: UNA REFLEXIÓN Andrés Fernández Díaz
- EL CONTROL EXTERNO DE LAS CUENTAS PÚBLICAS DE LA UNIÓN EUROPEA Y SU «CONCIENCIA FINANCIERA»: EL TRIBUNAL DE CUENTAS (TCUE) Manuel Pérez García
- LAS CLÁUSULAS SOCIALES EN LA CONTRATACIÓN PÚBLICA: ESTUDIO DE LA INSTRUCCIÓN 1/2016 DEL AYUNTAMIENTO DE MADRID Enriqueta Chicano Jávega y Antonio Ramón Rodríguez Castaño
- DE NUEVO SOBRE LA CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE CONTROL FINANCIERO DE SUBVENCIONES Y SUS EFECTOS SOBRE EL REINTEGRO: COMENTARIO A LA STS DE 2 DE NOVIEMBRE DE 2016 Antonio Bueno Armijo

## LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

- TERCER CUATRIMESTRE DEL AÑO 2016 Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez

## DOCUMENTACIÓN NOTAS Y COMUNICACIONES

- NOTA: LA VALORACIÓN ECONÓMICA COMO UNA HERRAMIENTA CLAVE EN LA CONCIENTIZACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA AMBIENTAL Libia Esperanza Cuervo Páez

## PUBLICACIONES

- RECENSIÓN DE «ORDEN Y DECADENCIA DE LA POLÍTICA: DESDE LA REVOLUCIÓN INDUSTRIAL A LA GLOBALIZACIÓN DE LA DEMOCRACIA» Miguel González Moreno
- RECENSIÓN DE «ANÁLISIS DE LA DISCRECIONALIDAD EN EL RECONOCIMIENTO DEL DETERIORO DEL FONDO DE COMERCIO: UN ESTUDIO EMPÍRICO» Carlos Cubillo Rodríguez



TRIBUNAL DE CUENTAS



# REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

---

VOL. XIX

Enero 2017

N.º 55

---

## CONSEJO EDITORIAL

- DIRECTOR:** **Pascual Sala Sánchez**  
(Tribunal de Cuentas)
- Ángel Antonio Algarra Paredes**  
(Tribunal de Cuentas)
- Susana Casado Robledo**  
(Ministerio de Hacienda)
- Carlos Cubillo Rodríguez**  
(Tribunal de Cuentas)
- Gregorio Cuñado Ausín**  
(Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos)
- Andrés Fernández Díaz**  
(Universidad Complutense)
- Dolores Genaro Moya**  
(Tribunal de Cuentas)
- M.ª Luz Martín Sanz**  
(Tribunal de Cuentas)
- Vicente Montesinos Julve**  
(Universidad de Valencia)
- Carmen Moral Moral**  
(Tribunal de Cuentas)
- José Pascual García**  
(Intervención General de la Administración del Estado)
- José Manuel Suárez Robledano**  
(Tribunal de Cuentas)
- Juan Velarde Fuertes**  
(Real Academia de Ciencias Morales y Políticas)
- SECRETARIO:** **Antonio Ramón Rodríguez Castaño**  
(Tribunal de Cuentas)

**REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO** aborda las principales materias económicas y jurídicas que afectan a la gestión pública, a su control y a las responsabilidades derivadas de la irregular administración de los recursos públicos y va dirigida a investigadores y profesionales.

El contenido completo de los ejemplares puede consultarse en la página web del Tribunal de Cuentas [www.tcu.es](http://www.tcu.es).

**PERIODICIDAD:** Cuatrimestral

**EDITA:** Tribunal de Cuentas -  
c/ Padre Damián, 19 - 28036 Madrid  
[recex@tcu.es](mailto:recex@tcu.es)  
<http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/>

**PRODUCCIÓN Y MAQUETACIÓN:** Moonbook, S.L.

**ISSN:** 1.575-1333

**DEPÓSITO LEGAL:** M. 8.696-1999



# Índice

	<i>Págs.</i>
<i>Presentación</i> , por Pascual Sala Sánchez . . . . .	5
<b>Artículos</b>	
• <i>El futuro del Tribunal de Cuentas (especial referencia a la jurisdicción contable)</i> , de José Manuel Suárez Robledano . . . . .	13
• <i>Justicia, moral y Derecho en una sociedad en tiempos difíciles: una reflexión</i> , de Andrés Fernández Díaz . . . . .	43
• <i>El control externo de las cuentas públicas de la Unión Europea y su «conciencia financiera»: el Tribunal de Cuentas (TCUE)</i> , de Manuel Pérez García . . . . .	81
• <i>Las cláusulas sociales en la contratación pública: estudio de la Instrucción 1/2016 del Ayuntamiento de Madrid</i> , de Enriqueta Chicano Jávega y Antonio Ramón Rodríguez Castaño . . . . .	113
• <i>De nuevo sobre la caducidad del procedimiento de control financiero de subvenciones y sus efectos sobre el reintegro: comentario a la STS de 2 de noviembre de 2016</i> , de Antonio Bueno Armijo . . . . .	135
<b>Legislación y jurisprudencia</b>	
• <i>Tercer Cuatrimestre del año 2016</i> , por Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez . . . . .	153
<b>Documentación notas y comunicaciones</b>	
• <i>Nota: La valoración económica como una herramienta clave en la concientización de la problemática ambiental</i> , de Libia Esperanza Cuervo Páez . . . . .	187
<b>Publicaciones</b>	
• <i>Recensión de «Orden y decadencia de la política: desde la Revolución Industrial a la globalización de la democracia»</i> , por Miguel González Moreno . . . . .	195
• <i>Recensión de «Análisis de la discrecionalidad en el reconocimiento del deterioro del fondo de comercio: un estudio empírico»</i> , por Carlos Cubillo Rodríguez . . . . .	201



## Presentación

---

**Pascual Sala Sánchez**

Director

El número correspondiente al mes de enero de 2017, número 55 de la Revista Española de Control Externo recoge una serie de trabajos de variado contenido que abordan las diferentes facetas relacionadas con el control externo de los fondos públicos.

El primer trabajo es obra de José Manuel Suárez Robledano, Consejero de esta Casa y magistrado, que no aporta una visión personal del futuro del Tribunal de Cuentas, sino una visión centrada especialmente en la jurisdicción contable, donde ha desempeñado su labor desde hace varios años. El autor considera que convendría ponderar una reforma de la maquinaria de la institución, desde los plurales puntos de vista material, formal y personal, y a este respecto señala que ya se han iniciado actuaciones y creado tres Comisiones, integradas por Consejeros de Cuentas, que tienen como finalidades respectivas la elaboración de un Plan Estratégico del Tribunal de Cuentas, la del Reglamento de Régimen Interior y la de modificación de la Relación de Puestos de Trabajo. Desde el plano histórico de la realidad, se impone la necesidad de una reforma que complemente los medios y las facultades legales del Tribunal, quizá con un mayor protagonismo de los Consejeros responsables de los distintos Departamentos del Tribunal.

Como ideas concretas se refiere a la instrucción de los procedimientos de la jurisdicción contable, que considera que no debe ser objeto de reforma legal; a los medios personales y materiales, que estima deben ser ampliados; a la crítica constructiva, donde se refiere a una mayor transparencia en el Tribunal de Cuentas, etc.

Termina con 22 conclusiones que van a ser, de seguro, una guía para el devenir del Tribunal.

Evidentemente todos, y especialmente la Institución, nos vamos a beneficiar de las reflexiones de José Manuel Suárez.

El segundo artículo es una reflexión de Andrés Fernández Díaz sobre la Justicia, la Moral y el Derecho en una sociedad en tiempos difíciles. Según nos dice el autor, ha partido de la noción de Justicia en el contexto de la filosofía, y más concretamente de la filosofía del Derecho, destacando la contribución de varios autores. A continuación analiza el caso de España en los tiempos duros en los que vivimos, citando dos problemas: el proyecto de independencia de Cataluña y la corrupción. Ambos casos son estudiados partiendo de un concepto estricto de justicia y viendo si el derecho fundamental de todas las personas a la protección eficaz de los jueces y tribunales es reconocido y si esto cumple con el artículo 117.1 de la Constitución, en el sentido que la Justicia emana del pueblo y es administrada por jueces y magistrados independientes, inamovibles, responsables y sujetos sólo a la autoridad de la ley. Considera el autor que con una modernización profunda de la Administración de Justicia estaríamos en una adecuada posición para tratar con el panorama sin precedentes que hoy aparece en esta sociedad de importantes cambios políticos, económicos y sociales.

El trabajo de Andrés Fernández demuestra una sapiencia en varios campos y una perfecta combinación de los mismos.

El trabajo de Manuel Luis Pérez García trata del control de las cuentas públicas en la Unión Europea, que está atribuido al Tribunal de Cuentas de la propia Unión en cooperación con las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los Estados miembros. El artículo estudia la creación y evolución histórico-normativa del Tribunal Europeo hasta su consagración tardía como institución de pleno derecho. A continuación, aborda algunos de sus aspectos competenciales y organizativos más relevantes, analiza su papel en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y concluye estudiando las relaciones de cooperación con el Tribunal de Cuentas de España.

Trabajo indudablemente útil el de Manuel Pérez García.

El artículo siguiente, realizado por Enriqueta Chicano y Antonio Rodríguez Castaño, aborda la relación entre contratación

pública y política social. Los autores comienzan realizando, en primer lugar, una aproximación al problema, señalando los grados de incidencia de los aspectos sociales en los contratos públicos, distinguiendo entre el respeto al contenido mínimo social en cualquier contrato y la utilización de la contratación pública como instrumento y medio de políticas sociales. A continuación abordan el concepto de cláusula social en la contratación pública, tanto desde un punto de vista genérico como mediante la exégesis de la Instrucción 1/2016, del Ayuntamiento de Madrid, que los autores consideran un ejemplo de alto nivel técnico, de gran contenido y equilibrio en la solución del problema. El trabajo concluye con una exposición general sobre la imbricación entre contratación pública y actuación social pública, planteando las diferentes soluciones y la situación española en la materia.

Lo cierto es que el artículo de Enriqueta Chicano y Antonio Rodríguez centra una cuestión de gran actualidad, además en un momento en el que se encuentra en tramitación el proyecto de Ley de Contratos del Sector Público.

El trabajo de Antonio Bueno Armijo sobre la caducidad del procedimiento de control financiero de subvenciones y sus efectos sobre el reintegro, aborda una cuestión de muy especial importancia para la función fiscalizadora y enjuiciadora del Tribunal de Cuentas en cuanto al momento en el que desaparece la posibilidad de pedir el reintegro de una subvención, momento este en el que podría comenzar la responsabilidad contable del gestor que dejó prescribir la acción de reintegro. El autor glosa la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2016, que ha establecido que los afectados por un procedimiento de control financiero de subvenciones no tienen derecho siempre y en todo caso a que se les notifique el informe con el que dicho procedimiento concluye. En consecuencia, ha determinado que el procedimiento termina con la adopción de dicho informe y no con su notificación. Las consecuencias en cuanto a la interrupción de la prescripción para declarar el reintegro son evidentes.

Y trabajo tan reciente y de tanta utilidad para la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas debía acogerse con prontitud en nuestra Revista.

Libia Cuervo Páez aporta en su Nota un análisis del ejercicio del control fiscal ambiental en la Contraloría de Bogotá en las últimas

dos décadas, del que concluye que **no ha sido considerada ni incorporada** la variable ambiental en los análisis beneficio-costos en los proyectos, obras y actividades ejecutados para el desarrollo económico de la ciudad de Bogotá.

La nota de Libia Cuervo nos acerca a una realidad de sumo interés.

La recensión de Miguel González Moreno de la obra de Francis Fukuyama «Orden y decadencia de la política. Desde la Revolución Industrial hasta la globalización de la democracia» puede considerarse una continuación de su recensión sobre el mismo autor contenida en el número 53 de esta Revista.

La tesis del fin de la historia de Fukuyama (la desaparición de las relaciones conflictivas entre los dos sistemas existentes hasta 1989, dado que a partir de ese instante sólo había quedado en pie un único modelo político y económico, al cual se irían incorporando paulatinamente un país tras otro) ha quedado contradicha por la realidad y Fukuyama, en un gesto de honestidad intelectual que le honra y que es muy poco habitual hoy en día, admite esa contraposición entre lo previsto y la realidad.

En la recensión de Miguel González se trata el desarrollo que hace Fukuyama sobre la situación actual de la democracia liberal y también se nos señala, junto a una mala situación, un futuro para la esperanza.

Es una recensión magnífica continuación de otra recensión magnífica.

Concluye el número con una recensión que hace Carlos Cubillo a una tesis doctoral que ha obtenido el XII Premio ICAC-ASEPUC de tesis doctorales. El objetivo de la tesis es contrastar empíricamente la existencia de discrecionalidad por parte de los gestores a la hora de contabilizar el deterioro del fondo de comercio.

La obra puede resultar de interés, en primer término, a las personas que se desenvuelven en el ámbito de la docencia y la investigación, así como a doctorandos en materias afines, ya que plantea un modelo metodológico interesante y bien diseñado. También es un texto útil para estudiosos de la empresa y las relaciones mercantiles en general, así como para profesionales relacionados con la gestión empresarial, tanto en el ámbito público como en el privado.

---

Estamos, en definitiva, ante un trabajo de calidad científica y, a la vez, de interés práctico y dotado de actualidad. Su lectura resulta especialmente útil en un momento como el actual de complejidad y globalización de las relaciones comerciales. Es un ejemplo claro de los resultados positivos que se consiguen siempre que «academia» y «realidad» se encuentran en un texto.

Y lo mismo cabe decir de la recensión.



---

# ARTÍCULOS

---



## El futuro del Tribunal de Cuentas (especial referencia a la jurisdicción contable)

---

**José Manuel Suárez Robledano**

Magistrado y Consejero de Cuentas

### RESUMEN

Esbozar algunas ideas producto de la experiencia personal de más de 3 años en el TCu y de más de 30 en la judicatura española. Convendría ponderar una reforma de la maquinaria de la institución, desde los plurales puntos de vista material, formal y personal, y a este respecto ya se han iniciado actuaciones, creando tres Comisiones integradas por Consejeros de Cuentas y que tienen como finalidad respectivas, la elaboración de un Plan Estratégico del TCu, del Reglamento de Régimen Interior y de modificación de la Relación de Puestos de Trabajo. Desde el plano histórico de la realidad, se impone la necesidad de una reforma que complemente los medios y las facultades legales del Tribunal, quizá con un mayor protagonismo de los Consejeros responsables de los distintos Departamentos del Tribunal. Como ideas concretas se refiere a la instrucción de los procedimientos de la jurisdicción contable, que considera que no debe ser objeto de reforma legal; los medios personales y materiales, que estima deben ser ampliados; la crítica constructiva, donde se refiere a una mayor transparencia en el Tribunal de Cuentas; etc. Termina con 22 conclusiones que van a ser, de seguro, una guía para el devenir del TCu.

**PALABRAS CLAVE:** Tribunal de Cuentas, reforma, futuro, transparencia, crítica constructiva.

### ABSTRACT

*Some ideas outline product of the personal experience of more than 3 years in the TCu and of more than 30 in the Spanish judicature. It would suit to weight a reform of the machinery of the institution, from the plural points of material, formal*

*and personal view, and in this regard already actions have begun, creating three Commissions integrated by Account counselors and that have as purpose respective, the production of a Strategic Plan of the TCu, of the Regulation of Interior Regime and of modification of the Relation of Working places. From the historical plane of the reality, there is imposed the need of a reform that complements the means and the legal powers of the Court, probably with a major protagonism of the Counselors responsible for the different Departments of the Court. Since concrete ideas it says to the instruction of the procedures of the countable jurisdiction, that he thinks that it is not necessary to to be an object of legal reform; the personal and material means, which he estimates must be extended; the constructive critique, where it refers to a major transparency in the Account court; etc. It ends with 22 conclusions that are going to be, of insurance, a guide for to develop of the TCu.*

**KEYWORDS:** *Court of Accounts, reform, future, transparency, constructive critique.*

## ÍNDICE

1. **Situación actual.—2. Perspectivas de futuro. Algunas ideas:** 2.1. La Instrucción. 2.2. Medios personales y materiales.—3. **Necesaria crítica constructiva de las instituciones, de todas ellas.—4. Especialidad o incardinación en la jurisdicción ordinaria no especializada ni contable. El artículo 136 de la Constitución.—5. Algunas enseñanzas del derecho comparado.—6. La experiencia es bueno tenerla en cuenta para el futuro.—7. Opiniones sobre algunas cuestiones polémicas de fondo.—8. Cuestiones de naturaleza procesal en debate. Mejora del procedimiento.—9. Conclusiones.**

### 1. SITUACIÓN ACTUAL

Lo primero que ha de hacerse en el análisis, aun somero o superficial, de cualquier problema o de la situación actual de una institución es analizar cuál es su actual momento, con qué problemas se enfrenta y que necesidades acuciantes se plantean en su entorno o en ella misma, bien sean carencias o experiencias del transcurso del tiempo de su funcionamiento ya duradero o de determinada entidad.

Sin ánimo de señalar a nadie y vaya por delante mi respeto hacia las personas que conforman toda institución, la obcecación, las miras limitadas, miopía o cicatera y obtusa visión, o la contumacia en el mantenimiento de situaciones verdaderamente insostenibles solo pueden servir para ahondar en el retraso, en los perjuicios para todos y en la ausencia de verdadera modernización de las instituciones, de todas ellas.

Reiteramos, pues, en esta especie de exordio introductorio a la exposición posterior que no pueden ni deben ocultarse los posibles defectos, por supuesto, ni las virtudes de aquello que haya que mantener en tanto que la experiencia haya demostrado que había que incidir en el camino acertado ya establecido con anterioridad.

Con la humildad que ha de guiar cualquier propósito valorativo o predictivo del futuro de las instituciones, nos atrevemos hoy, pretendiendo ser lo más objetivos que sea posible y pidiendo, de antemano, disculpas por los errores en los que se pueda incurrir con ese propósito, a intentar esbozar, aun superficialmente o de manera indicativa, algunas ideas solo producto de la actual experiencia personal de más de tres años en el órgano constitucional que es el Tribunal de Cuentas de España y de la anterior experiencia de más de treinta años en la judicatura española. Una institución a la que he llegado a apreciar sobremanera. A esa experiencia profesional debo añadir mi convencimiento personal de que, como por otra parte resulta obvio, las instituciones, todas, no han de permanecer inmutables o petrificadas sino que, por el contrario, han de adaptarse a las mutaciones y a las demandas sociales de cada momento.

Para ello, en todo caso, ha de procederse a una modernización de los ámbitos procesales y a la mecánica del funcionamiento general de la institución. En lo jurisdiccional, solo alabanzas ha de merecer la prevista y próxima implantación de un sistema moderno y digitalizado de comunicaciones con las partes, y que, a su vez, haya que dejar de acudir al tradicional manejo de expedientes en papel por la inminente digitalización de los referidos expedientes de todo orden judicial. Tales iniciativas en marcha, ya sin tardanza, que causa evidentes perjuicios a todos, favorecen la deseada imagen y funciones propias de la institución, incluida la del Tesoro público en orden a la recuperación de activos malversados o no debidamente justificados en su momento, y, por ello, ha de ser bienvenida.

En otro orden de cosas, y aun con el atrevimiento propio del imprudente o del jurista aficionado o interesado, desde siempre, por las cuestiones económicas, por otro lado insolubles de las jurídicas o propias del derecho, que es el medio entendido como necesario instrumento ordenador de la convivencia y de las mismas relaciones económicas de todo orden, no puede olvidarse el papel de los órganos institucionales y de control, o de regulación, sobre un adecuado comportamiento de las actividades humanas de todo orden, particularmente de las concernientes a la fiscalización ordenada del gasto público.

Como ha señalado alguien muy apreciado y cercano a mi persona en este preciso instante, *el Tribunal de Cuentas es o debe ser la conciencia ética de la Democracia*, entendido todo ello en mayúsculas. No puede conceptuarse de manera distinta dicha institución constitucional, dada la trascendencia de su función. Refiriéndome, por necesidad personal y por afición literaria, al centenario de Cervantes -y de Shakespeare, por cierto, pues decidieron irse al mismo tiempo hacia mejores aventuras-, fue el control externo de sus cuentas como Recaudador del fisco castellano el que llevó a la mayor gloria de las letras españolas a parar entre las rejas de la prisión por no haber justificado los gastos ni dado cuenta de la administración de los fondos públicos que le fueron encomendados, o haberlos malversado en definitiva, o quizá. Sirva ese ejemplo para comprobar cómo debe exigirse el mayor control posible del empleo del dinero, o de los dineros públicos y, en su caso, instrumentar los mecanismos adecuados para que se fiscalice adecuadamente la aplicación del dinero o de los fondos referidos y, en su caso, se exija la reparación con su patrimonio personal a los que pudieran resultar responsables, en definitiva.

Ahora se habla mucho de la necesidad o no de mantener la perspectiva penal referida a los aforados. Debe recordarse que, desde siempre y sin excepción alguna, desde el punto de vista de una posible responsabilidad contable, nunca han existido aforamientos ante la jurisdicción contable. Todos los gestores de fondos públicos y, en definitiva, los llamados cuentadantes y, como diré más adelante en mi apreciación personal fundada en derecho, los cooperadores necesarios de aquellos o los inductores, pueden incurrir en responsabilidad contable ante la jurisdicción especializada y propia del Tribunal de Cuentas y, en definitiva, ser condenados a su posible reparación con o a cuenta de su patrimonio personal, desde el Presidente del Gobierno -valga como hipótesis o ejemplo posible- hasta el funcionario o empleado público de nivel más inferior que no justifique el empleo de los fondos públicos o los malverse ilícitamente, con dolo o culpa grave.

Por otra parte, además, y es una idea que me ronda en la cabeza desde hace tiempo, no puede demorarse por más tiempo aun una profunda reforma de la estrategia y de los medios, incluida su racionalización y adecuado empleo, con que cuenta en la actualidad el Tribunal de Cuentas. El ahorro ha de ser en otras cosas, pero no en la regulación o en la fiscalización del gasto público, ni en la jurisdicción propia de aquel. En mi amplia trayectoria al servicio de lo público, de todos los españoles sin excepción, he podido com-

probar cómo, allende nuestras fronteras, a un nivel de población muy inferior a la actual española, se aplica una cantidad de empleados públicos o de funcionarios muy superior, y se dedica buena parte de la actividad fiscalizadora y de control a la directa y personal comprobación por los equipos de fiscalización de la realidad contable de las instituciones públicas, de todas ellas.

Como es sobradamente sabido, además de la desmedida ambición humana y de un afán especulativo incontrolado, del que es buena muestra filmica la actualidad de la película norteamericana *La Gran Apuesta*, con sus *subprimes* y sus paquetes de hipotecas basura conocidos por todos los agentes implicados, que fueron sobrevalorados hasta en cien veces más de su valor aparente o real, la rebaja o la simple inaplicación de los controles y de la regulaciones públicas, y la posible dejadez instrumentada de algunos de los mismos organismos reguladores del mercado, dio lugar a una de las crisis económicas más persistentes, duras y terribles de nuestra reciente historia económica, agravada particularmente en España por la excesiva burbuja inmobiliaria preexistente. El Tribunal de Cuentas no investiga la posible comisión de delitos, sin perjuicio de que deba comunicar su posible existencia de percibirlos en el ejercicio de su función fiscalizadora. Pero parece evidente que, al dirigir Recomendaciones, cuyo control posterior ha de ser siempre derivado, actúa esa conciencia ética de la disponibilidad de los fondos públicos formulando sus conclusiones sobre lo acertado o no de la aplicación realizada y de una posible responsabilidad contable, en su caso.

En ese mismo sentido, no soy partidario de la supresión de controles internos y previos, por muy sobrecargados que se encuentren de trabajo los miembros de los Cuerpos de Intervención, o por muy atrayente que pueda ser la consideración de las empresas públicas como entidades competitivas que han de actuar en el mismo plano de competencia que las privadas, pues, tratándose de la aplicación o de la obtención de fondos de todos los españoles, de dinero público, resulta inexcusable la existencia de intervención o de control previo que evite el que, a posteriori, se pueda descubrir, si las contempladas auditorías privadas no se han hecho o se han efectuado de manera inane, el que los fondos públicos se aplicaban indiscriminadamente con el enriquecimiento solo de algunos, siendo el Juzgado de Instrucción, previa llamada de atención de los órganos de fiscalización del Tribunal de Cuentas, el que soluciona malamente la cuestión aplicando las sanciones y medidas penales. A evitar tales casos debe estar orien-

tado el restablecimiento, por el que abogamos, de la intervención previa de las operaciones de gasto de las empresas públicas, sobre todo cuando de contratación se trate.

Tengo noticias de que hace mucho tiempo que no se convocan oposiciones de acceso al Cuerpo con Habilitación Nacional de Interventores de la Administración Local. Abogo, en la línea sostenida antes, por la cobertura de tales puestos esenciales para controlar las operaciones de gasto público de todas las Corporaciones Locales, así como por su potenciación y el establecimiento, dado su carácter nacional, de unas retribuciones fijadas por el Estado para toda España, sin excepción alguna y sin posibilidad de alteración a igualdad de población servida por sus integrantes.

De futuro, pues, convendría ponderar una reforma de la maquinaria de la institución, desde los plurales puntos de vista material, formal y personal, en la que se tuvieran en cuenta perspectivas que ya se han iniciado mediante la creación de tres Comisiones integradas por los actuales Consejeros del Tribunal de Cuentas. Se trata de las Comisiones de Plan Estratégico del Tribunal, de Reglamento de Régimen Interior y de RPT, en la que tengo en honor de haberme integrado y cuya importancia no puede pasar desapercibida. La primera de ellas, en la que se establecerán las reglas de actuación esenciales, con panorámica y perspectiva amplias sobre lo que ha de hacerse en todos los ámbitos mencionados, potenciando las funciones fiscalizadora y de enjuiciamiento que ya tiene el Tribunal en la actualidad. La segunda en la que, haciendo uso adecuado de las facultades legalmente conferidas al Tribunal por el actual artículo 3 de su Ley Orgánica modificada recientemente, se deberán incluir todas aquellas cuestiones que, como ya sucede en la actualidad respecto del Consejo General del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional, vengan referidas al funcionamiento y organización del mismo, al estatuto de su personal y servicios del mismo así como otras regulaciones de naturaleza secundaria respecto de dicho estatuto del personal al servicio del propio Tribunal. Y la tercera de dichas Comisiones ha de presentar los trabajos referidos a la realización de una Relación de Puestos de Trabajo que se correspondan a las verdaderas necesidades profesionales del personal necesario para el cumplimiento de las funciones fiscalizadoras y de enjuiciamiento que le vienen legalmente conferidas.

España es un país de grandes sobresaltos y de contrastes. Lo dicho viene a colación de que, al menos para mí y para otros colegas de Estados amigos y de otros, resulta altamente chocante que se

debata o exista duda alguna sobre el hecho de que la retribución de los Consejeros del Tribunal, órgano máximo y superior de fiscalización y de enjuiciamiento contable del Estado, sea, a veces, de menos de la mitad en su importe de la correspondiente a gestores públicos objeto de fiscalización y de control o responsables ante este Tribunal. La lógica aplastante y el sentido común se imponen. No puede ser real, ni mantenerse, por mucho tiempo dicho dislate económico contrario a la independencia de la función referida en el estatuto judicial aplicable a los Consejeros en virtud de lo establecido al efecto en los artículos 33 de la Ley Orgánica del Tribunal y el 402 de la Ley Orgánica del Poder Judicial en la remisión que efectúa el anterior mencionado precepto de la legislación propia del Tribunal. Por supuesto que el personal del Tribunal, todo él, y porque colabora de manera indispensable a las trascendentes funciones del Tribunal, ha de ser de los mejores retribuidos de la Administración, sin que ello admita una discusión lógica y racionalmente admisible. Solo mejorías de futuro han de esperarse en ese sentido.

Se insiste, a veces, en la pretendida ineficacia del Tribunal de Cuentas. Ello parte de un error esencial de partida, pues se piensa, con manifiesta confusión inicial, que los servicios del Tribunal obtienen datos verdaderos e irrefutables mediante registros de las sedes de las entidades y partidos políticos fiscalizados, como si de un Juzgado de Instrucción se tratara. Craso error. No es esa, al menos en España, ni en los Estados de nuestro inmediato entorno, y atendiendo a la actual legislación vigente, la función que le corresponde ni las atribuciones que tiene conferidas. Ni entrada y registro, ni obtención coactiva de documentación o de información alguna. Las fiscalizaciones, sin perjuicio de poderse verificar personalmente y solventando con deducción de responsabilidad penal los obstáculos que se encuentren en dicha labor, o de la imposición de multas coercitivas reiteradas, aunque complejas en orden al procedimiento para su imposición, se realizan por el órgano de control externo superior sin que, de ordinario, existan problemas, habiéndose detectado, por ejemplo, los sobrecostes excesivos con respecto al precio de adjudicación inicial de determinada obra pública o los gastos no justificados de otras empresas públicas de reciente notoriedad pública por la intervención, ahora sí, de los Juzgados de Instrucción competentes. Respecto de los Partidos Políticos, aunque cueste entenderlo al público en general, la existencia posible de partidas no contabilizadas o una contabilidad B o extralegal no pueden presumirse, sino cuando, justamente y de manera ordinaria, se detecta tal ilegalidad mantenida oculta con motivo u ocasión

de una investigación policial y penal subsiguiente, que no puede advertirse por el fiscalizador, salvo que se le presuman dotes adivinatorias y mágicas, pues su función es la comprobación documental de los gastos e ingresos de dicha instituciones, con sus correspondientes soportes documentales, con la finalidad de imponer, en su caso, sanciones o poder perderse las ayudas y subvenciones electorales previstas para las contabilidades electorales ordenadas y legales, dentro de los límites establecidos al efecto.

Los trabajos, fiscalizaciones y actuaciones de recuperación de activos de la jurisdicción contable del Tribunal de Cuentas de España han dado diversos resultados, todos ellos, positivos para tal recuperación de activos a favor del Tesoro público. Ello significa que la justificación de la existencia de la institución, no solo por la labor de control externo existente en todos los Estados de nuestro entorno, sino por la referida ejercida por la jurisdicción o la faceta de Enjuiciamiento del Tribunal, está perfectamente justificada. Lo que ocurre es que, quizá, ha de perfeccionarse, debe contar con medios materiales y personales suficientes para cumplir con su importante y constitucional labor o función. Si que desearía, aunque solo sea como sugerencia, apuntar que el respeto a la importante labor y funciones de los Órganos de Control de Externo de las Comunidades Autónomas que gozan de ellos debe estar en perfecta coordinación con la intervención del propio Tribunal de Cuentas con el carácter superior que proclama el artículo 135 de nuestra Constitución, de tal manera que, respetando la actuación de todos ellos y de la excelente labor fiscalizadora que realizan, se pudiera siempre acordar la fiscalización periódica y completa de Comunidades Autónomas o de Ayuntamientos y Diputaciones. En otro caso solo dudosamente se podrá hablar de tal predicado carácter Superior en materia fiscalizadora del Tribunal de Cuentas.

Además, desde el plano histórico de la realidad actual, la necesidad de complemento de los medios y de las facultades legales del Tribunal, quizá con un mayor protagonismo dado a sus Consejeros responsables de los distintos Departamentos del Tribunal, se impone como reforma deseada. No solo en lo referente a la facultad de imposición de sanciones contundentes y sin el exceso dilatorio de los requisitos procedimentales actuales, sino como necesaria consecuencia de la facilitación del desenvolvimiento de la actuación de la tradición de los órganos *polisimodiales* de fiscalización españoles. O sea, no se considera necesaria la existencia de un General Controller a la manera anglosajona, pero sí que se aboga por una mayor autonomía de los Consejeros, de cada uno de ellos sobre todo en

sus respectivas áreas de fiscalización, en tanto que el adecuado ejercicio de las funciones de un órgano constitucional exige, a su vez, la presencia legal de facultades que le hagan operativo y, a nuestro entender, salvedad hecha de los acuerdos que exijan la decisión de las Secciones de Fiscalización y de Enjuiciamiento, han de ser facilitados siempre por la decisión previa individual de cada Consejero responsable atribuyéndole facultades de coerción y sanción adecuadas a sus importantes cometidos legales de control y de fiscalización posteriores.

No puede, en definitiva, limitarse el medio de control a una especie de rendición no profunda y analítica de las cuentas, pues con ello no se acaba de comprobar, cabal y completamente, la realidad de las obligaciones que respecto del gasto público tienen las diversas Administraciones Públicas sujetas a fiscalización del Tribunal. En la fiscalización, en mi opinión y en la gestión de todos los órganos de control externo que conozco en el derecho comparado, se procede a fiscalizar con comprobación directa, con la asistencia de los hombres y de las mujeres del Tribunal a los órganos fiscalizados. Y, todo ello, sin sonrojo de género alguno en tanto que ello es lo normal, la actividad fiscalizadora y de comprobación directa o presencial del Tribunal y de sus diversos Departamentos. Departamentos que, por cierto, en mi opinión, tienen las competencias o atribuciones debidamente establecidas, sin necesidad de modificación actual o futura alguna.

En lo que compete al Tribunal, ha de coadyuvarse en poner coto y establecer rápidos controles para evitar actividades criminales de corrupción y enriquecimiento ilícitos con dinero o fondos públicos. Por lo que se refiere a las últimas causas penales seguidas en España, en las entidades locales y en la Administración Autónoma, se ha de incidir en el adecuado funcionamiento del control de la contratación pública en dichos sectores fiscalizando lo más próximo posible, en lo temporal, a las fechas de tales contrataciones con la finalidad de detectar las posibles irregularidades, en su caso, incluso con la colaboración de expertos de otras Administraciones públicas o aumentando la plantilla del Tribunal a tal efecto, tal y como previene para lo primero el artículo 7.4 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

La vida a diario en el Tribunal de Cuentas demuestra, por otro lado, la precariedad en lo atinente a los medios de asesoría económica de los Departamentos de Enjuiciamiento que, a su natural función referida a la jurisdicción contable, añaden la asistencia, vo-

tación y previo estudio de todas las fiscalizaciones que realiza el Tribunal en su Plan anual. Creemos, más bien estamos seguros, que debería proveerse a los Departamentos de Enjuiciamiento de un segundo o de otro más asesor económico con la finalidad de descargar de trabajo al actualmente existente y de facilitar la labor de asesoramiento de los Consejeros de Enjuiciamiento. Las toneladas, en expresión casi real, de material documental aun digitalizado que mensualmente se despachan exigen ese detenido y completo estudio efectuado por un equipo no exhausto de profesionales de la actividad fiscalizadora.

No puede olvidarse, en este cúmulo de ideas, a veces un tanto anárquico, que se está exponiendo, que gran parte de las actuaciones de Enjuiciamiento actualmente en curso derivan de casos de malversación de caudales penales o de procesos de corrupción en los que, además, no se ha justificado debidamente la aplicación o el uso que se dio al gasto público correspondiente, al menos aparentemente. Por ello, la pregunta que ha de hacerse es la consistente en si la estructura del Tribunal, en lo atinente a la jurisdicción contable, o sea la existente con anterioridad al inicio de dichos macroprocesos contables, sigue o no siendo la adecuada para poder cumplir con su función de jurisdicción contable de manera adecuada. Habrá que, como se dice, echar un pensamiento sobre dicha especial problemática y los medios precisos para dar una respuesta digna y adecuada.

Las trascendentes funciones de fiscalización del Tribunal de Cuentas, que reiteramos son y resultan imprescindibles en todo Estado de Derecho que se precie de tal, han de ser, en definitiva, mantenidas, reforzadas, modernizadas y adaptadas a un funcionamiento eficaz, rápido y prestacional, y, aunque es muy cierto que en el momento actual de la institución, la rapidez se ha conseguido, pues los retrasos son ajenos a la propia dinámica del Tribunal y achacables a los plazos establecidos legalmente para terminar los trabajos previos de otras instituciones de control interno o de las propias Administraciones Públicas, consiguiéndose plazos record en la presentación de los informes de las elecciones de todo orden por el nuevo y flamante Departamento de Partidos Políticos, lo cierto es que cualquier mejora añadida que se consiga solo redundará en el prestigio de la propia institución.

Dicho lo anterior, pasamos al análisis de algunas cuestiones concretas que se pueden encuadrar perfectamente en el título de la charla en la que nos encontramos, pues, todas ellas, tienen relación

con la realidad y con el futuro del Tribunal, apuntándose así, ya en concreto, algunas ideas y propuestas referidas tanto a lo que en mi opinión ha de permanecer como a lo que ha de cambiar o reformarse, significando, y eso me interesa mucho, que solo el bien de la institución en la que temporalmente presto mis servicios constitucionales me interesa y que las opiniones son solo esas opiniones personales sujetas, por supuesto y como no podía ser de otra manera, a otras de mayor rango o calidad que, a no dudar, puedan hacerse por otros.

## **2. PERSPECTIVAS DE FUTURO. ALGUNAS IDEAS**

### **2.1. La Instrucción**

Como peculiaridad propia de la jurisdicción contable, cuya naturaleza reparadora o indemnizatoria aparece prácticamente indiscutida, existe una fase ordinaria, una vez admitida a trámite la pretensión inicial formulada por la acción popular o por persona o institución legitimada para ello, en la que un funcionario del Tribunal perteneciente a la Unidad de Actuaciones Previas, es designado por la Comisión de Gobierno del mismo para que proceda a propuesta del Consejero responsable respectivo, según relata el artículo 26 de la Ley Orgánica del Tribunal, en calidad de Delegado Instructor y auxiliado de un Secretario de tal instrucción a practicar las diligencias prevenidas en el artículo 47 de su Ley de Funcionamiento.

La labor del Delegado Instructor, desde siempre, ha sido considerada como una de las más ingratas funciones que han de desempeñar los funcionarios de la plantilla del Tribunal. Su escasa y deficiente configuración legal, su consideración jurisprudencial como de naturaleza cuasi-judicial, la importancia e implicaciones que conlleva una estimación de una presunta responsabilidad contable derivada de una liquidación positiva considerada o apreciada por aquel, las consecuencias patrimoniales y personales que ello conlleva y la inmediata, o casi segura, filtración periodística casi inevitable, hacen que no se trate de uno de los puestos más envidiados del Tribunal.

Sin embargo, su trabajo resulta trascendente en las etapas del Enjuiciamiento una vez que el Consejero responsable del Departamento admitió la denuncia o la acción de responsabilidad contable ejercitada. La debida y completa verificación de las circunstancias concurrentes en el caso, sea o no positiva la liquidación practicada,

pues ello, como es sabido, no impide en absoluto el planteamiento posterior de la correspondiente demanda, sino que es solo requisito previo a su planteamiento posible por los legitimados legalmente para ello, ha de ser objeto de una completa investigación o instrucción, lo que no resulta en absoluto fácil. A los conocimientos jurídicos ha de añadir el Instructor, sobre todo, sabiduría contable o experiencia en intervención y auditoría, pues el Secretario puede completar las exigencias jurídicas precisas en cada caso.

Por lo demás, las actuaciones del Delegado Instructor, de suma relevancia por lo mencionado hasta ahora, resultan en gran medida abiertas o no descritas de manera tipificada o determinada en el artículo 47 de la Ley de Funcionamiento, debiendo practicar las que se deriven de las circunstancias de cada asunto y aconseje el buen criterio de dicho Delegado Instructor. Además, la determinación de la posible responsabilidad individualizada conllevará la derivación de responsabilidad penal, añadida, en el caso de apreciarse su existencia por el susodicho Delegado Instructor, pues la posible responsabilidad contable es perfectamente compatible y simultánea con la responsabilidad penal concurrente en atención a lo establecido en el artículo 18 de la Ley Orgánica del Tribunal.

De entre las posibles diligencias de instrucción o de averiguación y comprobación que se pueden practicar en esta fase destaca, sobre todo y esencialmente, la de carácter documental, pues el Delegado Instructor, salvando cualquier resistencia que pudiera existir y con plena independencia de actuación, ha de proceder a incorporar al expediente o actuaciones previas sustanciadas la mayor cantidad de datos derivados de la investigación que serán, principalmente, de carácter documental. Ello conllevará la necesidad de efectuar al final de la investigación o instrucción un pronunciamiento o un juicio de valor ponderado y fundado en la existencia de soportes indiciarios sobre la existencia de responsabilidad contable. Responsabilidad contable manifestada en la determinación de una liquidación positiva apreciada a consecuencia de la investigación realizada en la que se manifieste la existencia de un posible alcance o responsabilidad contable.

La derivada consecuencia de la apreciación de responsabilidad por alcance consistirá en el aseguramiento de dicha responsabilidad presunta a medio del embargo de bienes del presunto o presuntos responsables. Dicha responsabilidad se manifestará por medio de un requerimiento efectuado a los presuntos responsables para que afiancen o garanticen sus posibles responsabilidades con-

tables por medio de un depósito de las cantidades de principal e intereses de dichas responsabilidades. Para el caso de no efectuar dicho depósito o afianzamiento se prevé, expresamente, la consecuencia sustitutoria consistente en el embargo de los bienes de aquellos, embargo que ha de ser suficiente para cubrir dichas responsabilidades y que se practicará atendiendo a los criterios establecidos al efecto en el Reglamento General de Recaudación previsto para las actuaciones de la Hacienda, y para la vía de apremio recaudatoria o fiscal sin que sea precisa la Providencia de apremio que es sustituida por el requerimiento antedicho.

La Ley de Funcionamiento, de manera ilusoria por la realidad del exceso de actuaciones que han de afrontar en la actualidad los Delegados Instructores, previó un plazo máximo de dos meses, prorrogable por otro más, para la práctica de las diligencias de instrucción. Nunca se cumple dicho plazo, por obvia imposibilidad y por la envergadura de la mayoría de las instrucciones encomendadas a los funcionarios competentes. Yo no soy contrario a la fijación de plazos máximos de instrucción o de investigación, con consecuencias determinadas tal y como ha establecido la reciente reforma de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para las causas penales o criminales, pero lo que resulta obvio es que no puede cumplirse dicha prescripción con el número actual de instrucciones o Diligencias Preliminares que afronta el Tribunal de Cuentas y su Sección de Enjuiciamiento. Por ello, la solución consecuente resulta en la creación de más plazas de Delegados Instructores, de tal manera que se evite su excesivo agobio y tal imposibilidad de concluir en plazo razonable las instrucciones correspondientes, pero la iniciativa de ello es competencia de la Comisión de Gobierno del Tribunal a propuesta del Presidente de la Sección de Enjuiciamiento, o de una reforma legal que fije las consecuencias de un incumplimiento de los plazos, que han de ser claras y no meramente indeterminadas o con mera remisión a lo establecido en la normativa de procedimiento administrativo sin que el carácter no esencial de tal plazo de lugar a nulidad alguna, tal y como ocurre también en el proceso civil y penal en el régimen legal actual de las actuaciones realizadas fuera del plazo legalmente previsto.

En orden a una posible modificación de las disposiciones que sobre la instrucción o actuaciones previas se contienen en la Ley de Funcionamiento, me muestro contrario a ello, como se dice con cierta sorna no soy partidario de ello, en tanto que la experiencia ha demostrado que el funcionamiento del sistema de instrucción actual ha sido satisfactorio, cumpliendo su esencial finalidad de

preparación y comprobación, en su caso, de una posible responsabilidad contable o por alcance. No se vislumbra, en manera alguna, que la actual configuración del recurso previsto contra las actuaciones del Delegado Instructor, en el curso del procedimiento o en la liquidación final, positiva o negativa en su caso, pueda alterar el fundamento de dicha impugnación prevista en la actualidad en el artículo 48 de la repetida Ley de Funcionamiento. Dicho precepto procesal determina que la impugnación referida puede basarse en la causación de indefensión a los posibles interesados activa o pasivamente así como en la valoración sobre la denegación de diligencias denegadas y propuestas por aquellos al Delegado Instructor, siendo la Sala de Justicia la llamada a valorar sobre tales alegadas infracciones. Con tal contenido impugnatorio se cubre, sobradamente en mi opinión, la salvaguarda de los derechos de las partes en el proceso contable preparatorio o de instrucción, pues, en esta fase, al contrario de lo que sucede en el proceso penal, no se determina un indicio o conjunto de ellos que sea paso obligatorio, cuando se confirman, para proceder a la apertura posterior del juicio. En nuestro caso, la existencia o no de liquidación positiva no determina el posible juicio posterior, que puede llegar a plantearse, inclusive, aunque la liquidación haya sido negativa en atención a lo prevenido expresamente en el artículo 73 de la Ley de Funcionamiento. No se puede hablar en este caso de contaminación alguna de la Sala de Justicia o del órgano de apelación para conocer de la posterior apelación o de la demanda que se suscite ante Consejero que admitió la denuncia o la pretensión inicial en su momento.

Y nada más en este apartado referido a la Instrucción de las actuaciones de posible responsabilidad contable en general, ni a la actuación previa al juicio de cuentas en Pieza Separada por el Consejero de Fiscalización respectivo, que estimamos prácticamente inaplicable en atención a la actual redacción de los artículos 77 y 177 de la Ley General Presupuestaria de 2003, pues su ámbito ha quedado reducido a los pagos realizados por error material, y no a la responsabilidad por alcance, que será el caso mayoritario de las actuaciones de la Instrucción.

## **2.2. Medios personales y materiales**

Ya se ha hecho una anterior referencia a la necesidad imperiosa de contar con el adecuado y competente, esto en lo personal, sistema de provisión de medios materiales y de personas que atiendan y sirvan para cumplir las funciones esenciales que a todo

órgano de control externo la atribuyen la Constitución y las leyes de desarrollo de ella. Las carencias al respecto, o la inadaptación a las realidades actuales precisas para dicho control, en orden a la fiscalización y al enjuiciamiento contable, se producirán si no existen los efectivos precisos, de una parte, para el adecuado mantenimiento del Tribunal y, de otra, para cumplir con las funciones constitucionales que le encomienda el artículo 136 de la norma constitucional.

Todos sabemos que los ingresos y los gastos del Estado y de las Administraciones Públicas se rigen por el principio de estabilidad presupuestaria y que están limitados, sin que puedan producirse dispendios o gastos excesivos, lujosos o suntuarios, sino que, por el contrario, han de aprovecharse los recursos públicos al máximo y tenerse en cuenta que aun se encuentra España en una delicada situación financiera que exige sacrificios de todos, de todos sin excepción, no solo de algunos.

Pero, partiendo de ello, porque no de otra manera se pueden conceptualizar y entender los limitados recursos del Estado para atender las múltiples necesidades apremiantes existentes en todo momento, y que, a veces, van en constante aumento (piénsese en la sanidad o en la educación y en la investigación científica), hay que realizar una elección. Los responsables políticos de cada momento histórico que tengan encomendadas las riendas del Estado y de las Administraciones Públicas tienen, necesariamente, que efectuar esa elección en la que ha de primar el interés gradual superior de unos bienes o proteger por encima de otros. Sinceramente, creo que, junto a la sanidad, a la educación y a la seguridad pública, cuya mejora y mantenimiento no ha de obedecer a duda alguna, la adecuada dotación de los órganos de control, sobre todo de los de naturaleza constitucional tal y como sucede con el Tribunal de Cuentas de España, ha de estar entre las prioridades públicas. No se puede concebir en un Estado moderno, que se precie de tal, el dejar de lado las necesidades precisas que demanda el adecuado control del resto de las instituciones, o sea la función principal del Tribunal de Cuentas, ni la exigencia de las posibles responsabilidades contables para la recuperación de activos en beneficio del Tesoro público y de la sociedad en general.

La justicia, como tal, en todas sus facetas, la seguridad y tranquilidad públicas y el adecuado soporte o justificación del gasto público ha de incidir en el sostenimiento de un presupuesto propio que sea lo más adecuado posible para atender tan prioritarios quehace-

res de control y jurisdicción. La inversión en control ha de ser siempre la adecuada, no soportando con facilidad una reducción de sus presupuestos, sobre todo si existen servicios públicos de control que han de ser debida y completamente atendidos en el sentido antes expresado. Por eso, para concluir, abogamos por el mantenimiento del presupuesto del Tribunal, no por su rebaja, y, si acaso y acompasando los correspondientes estudios a los que se efectúen en la antes citada Comisión sobre el Plan Estratégico del Tribunal, a que se amplíe en la medida necesaria para atender debidamente las funciones referidas de tal manera que los sectores más necesitados de control puedan serlo adecuada y completamente, rápida y eficazmente, no pasado mucho tiempo y a veces con dificultades.

Tal posible aumento del presupuesto público, de ser factible para las arcas públicas, se considera en la misma línea que en la referida a las áreas de justicia, de seguridad pública, sanidad, educación e investigación, pues tales materias, por su importancia y cercanía al ciudadano, no pueden, ni deben, ser objeto de cicatería alguna en los Estados desarrollados y que se preocupan de cuidar y de atender a sus ciudadanos. Como se ha visto recientemente en España, y en otros Estados asimismo, cualquier omisión en la inversión en controles y en regulaciones puede llegar a tener graves repercusiones tanto en la aplicación no justificada o la simple y mera malversación de los fondos o caudales públicos como en los casos de corrupción de los servidores públicos. No es que se sostenga que esa sea la panacea de tales males pero lo cierto es que, muy posiblemente, esta y otras ideas expuestas con anterioridad, sin lugar a dudas coadyuvarán en pro de la eliminación o reducción de los altos niveles que tales lacras representan para la sociedad.

### **3. NECESARIA CRÍTICA CONSTRUCTIVA DE LAS INSTITUCIONES, DE TODAS ELLAS**

En toda sociedad democrática, y aunque sea a veces molesto que nos digan las verdades o las medias verdades, la libertad de expresión constitucionalmente garantizada en el artículo 18 de la Constitución Española prevalece sobre el silencio. Por ello, no solo es conveniente sino que es preciso y necesario que se critique todo, incluso las instituciones, con el único límite del respeto a la verdad y de la interdicción del insulto o de la vejación pues, este derecho fundamental, como todos, no tiene carácter ilimitado sino que, por

el contrario, está sujeto a los naturales límites referidos y a los que se constan en una constante y ya reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional.

A veces, no obstante, se ha venido notando que había una información parcial, contraria a la realidad en gran medida y falta de adecuado contraste o que, simplemente, era una media verdad que afectaba a la institución más que las verdaderas mentiras. Por ello, además de la necesidad de incidir en la necesidad de que las informaciones y las opiniones sobre el Tribunal de Cuentas respeten la verdad, se ha de cuidar que el Tribunal tenga una presencia constante y trasparente en la sociedad, que no se deje de informar de extremo alguno referente al mismo y que, de existir, se corrijan las disfunciones y defectos de que pueda adolecer su funcionamiento o sus dependencias.

A tal efecto, la transparencia y la normativa que la regula y que puede ser aplicada directamente sin necesidad de desarrollos normativos, pues la Ley dictada al efecto cuenta con mecanismos y medios suficientes a tal efecto, ha de presidir, al igual que para el resto de las instituciones públicas, la actuación y la presencia del día a día en la sociedad. El Tribunal de Cuentas ni tiene nada que ocultar ni ha de guardar secretos más que los que afectan a la protección de los datos y a la confidencialidad de aquellos legalmente protegidos frente a la publicidad general o total. Pero, como es natural, dicha confidencialidad o cuestión atinente a los datos de naturaleza sensible ha de ser reducida a sus justos y legales límites derivados de la protección adecuada de tales datos o *habeas data* en el sentido establecido en los artículos 8 de la Carta Europea de derechos Fundamentales de Niza y en el artículo 18 de la Constitución Española. Así pues, la crítica ha de ser respondida con explicaciones oficiales y con una mayor dosis de transparencia para evitar que se de el fácil o recurrente pensamiento referido a que si no se informa de algo es porque hay algo que no interesa que se sepa o que se quiere ocultar por razones que pueden ser intranquilizadoras respecto de una institución pública, en este caso constitucional.

Creemos que atendiendo a dichas premisas o principios derivados de la regulación actual de los bienes y derechos en posible conflicto, y dando prioridad casi siempre a la necesaria libertad de expresión propia de las sociedades verdaderamente democráticas, ha de ponderarse casi siempre la necesaria libertad de expresión y de opinión, sobre todo la primera, pero ajustada a la verdad de lo que ocurre o acontece respecto de esta trascendente institución constitucional.

#### 4. ESPECIALIDAD O INCARDINACIÓN EN LA JURISDICCIÓN ORDINARIA NO ESPECIALIZADA NI CONTABLE. EL ARTÍCULO 136 DE LA CONSTITUCIÓN

Sostengo y creo que, fundadamente, la jurisdicción contable expresamente citada en el artículo 136 de nuestra Constitución, cuando señala que *el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica de Estado, así como del sector público... El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido*, es una propia jurisdicción ordinaria en lo contable, solamente especializada en razón de la importante materia cuya competencia tiene legalmente encomendada, sin que pueda plantearse inconstitucionalidad alguna, por ello mismo, respecto de su existencia y sin que, sin padecer su eficacia y adecuado funcionamiento, pudiera ser incrustada en el resto de órganos de la jurisdicción integrada en el Poder Judicial del Estado.

En su consecuencia, cuando se habla de una posible inconstitucionalidad de la llamada jurisdicción contable, a veces y quizá hoy en día mucho menos que en el pasado, acaso coincidentemente por simples cuestiones referidas a algunas personas, pues determinadas posturas a veces solo tienen nombre y apellidos más que corrientes de opinión, lo que en realidad se está cuestionando es la propia Constitución Española, o sea el diseño que nuestro Texto Fundamental ha efectuado del propio Tribunal de Cuentas, al encomendarle, de entre sus bifrontes competencias, las propias del enjuiciamiento contable al lado de la fiscalización superior o de más alto grado en el sistema institucional español del control externo de las cuentas públicas frente a su rendición o carencia de justificación adecuada.

El propio Tribunal Constitucional, como es sobradamente sabido y al conocer de diversos recursos de anticonstitucionalidad planteados frente a determinadas leyes autonómicas que se atribuyeron la competencia añadida a los OCEX del enjuiciamiento contable, dejó sentado que el mandato constitucional de la jurisdicción contable era exclusivo y excluyente del Tribunal de Cuentas de España, de tal manera que no era constitucionalmente posible que las Comunidades Autónomas legislaran en dicha materia puesto que, aunque dentro de su ámbito territorial y con pleno respeto al carácter superior de la competencia que para fiscalizar le corresponde al Tribunal de Cuentas, pueden tener los Órganos de Control Externo de aquellas Comunidades Autónomas que los han creado

dentro de su organigrama institucional autonómico competencia territorial de control externo y de fiscalización sobre sus propias Administraciones Autonómicas, pero nunca sobre la jurisdicción contable, única y exclusiva del Tribunal de Cuentas para toda España y radicada en su seno nada más.

Pero es que, además, la eficacia y la doctrina creada por la propia Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas y por la Sala 3.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo al conocer de los recursos de casación interpuestos contra las Sentencias dictadas por dicha Sala, son elementos de notable importancia en el devenir y esclarecimiento de en qué casos se ha considerado que existía responsabilidad contable o no, se ha creado una doctrina ya constante al respecto que merece algo más que la propia visión de la Sala 3.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo, con ser importante ello, y, además, se ha producido un cuerpo de jurisprudencia propia en múltiples cuestiones propias de los casos conocidos de responsabilidad contable. Dicha doctrina jurisprudencial, que se puede consultar en la página Web del propio Tribunal de Cuentas, y que tiene una consistencia y número ya muy elevado de resoluciones, trata, además de prácticamente todas las cuestiones procesales imaginables en los ámbitos contencioso-administrativo y civil ya que así se infiere de la norma de remisión supletoria procesal contenida en la Disposición Final 2.<sup>a</sup>.2 de la Ley Orgánica del propio Tribunal de Cuentas, de temas referidos a la posible indefensión de las partes, incongruencia de las sentencias y demás resoluciones, conceptos sustantivos y prescripción, entre otras muchas otras cuestiones de similar relevancia.

## 5. ALGUNAS ENSEÑANZAS DEL DERECHO COMPARADO

No viene de más nunca, y tampoco en lo que se refiere a los órganos de control externo, echar una mirada a nuestro entorno para comprobar si alguna de las soluciones adoptadas por el derecho comparado en tal materia pudiera ser objeto de adopción en España, siempre que exista una experiencia suficientemente acreditada de la bondad y eficacia de la solución externa, y no se trate de un mero experimento legislativo o fiscalizador carente de un contraste y de una comprobación que resultan necesarias para el éxito de la institución de que se trate. También aquí debe recordarse aquello tan castizo de *los experimentos con gaseosa*.

Acudiendo primero a nuestros vecinos del Norte, los de la República Francesa, hay que citar a la *Cour des Comptes* que, además de

funciones similares a las que tiene el Tribunal de Cuentas y los OCEX en España, *desde el año 2008 se le ha conferido la consistente en la evaluación de las políticas públicas, función que va más allá de una auditoría de desempeño en tanto que se procede a valorar la propia entidad o política que se evalúa así como sus objetivos*. La Cour compatibiliza su actividad en Francia con la de 19 Cámaras Regionales de Cuentas y Cámaras Territoriales que fiscalizan las cuentas del sector público local francés (municipios, departamentos y regiones), dependiendo dichas Cámaras presupuestaria y organizativamente de la Cour y sus miembros, incluido su Presidente, que son Magistrados siempre. En total son 219 y su cargo es de por vida con un Fiscal General en la Cour, siendo nombrados todos por Decreto del Presidente de la República. El personal total en 2014, incluyendo a los Magistrados, era de 725 personas, incluyendo a 56 *expertos externos*. Pero, además, las Cámaras Regionales y las Territoriales cuentan con un total de otros 333 Magistrados y 1050 empleados públicos.

Muy interesante, y por ello quizá importable o trasladable a nuestro ordenamiento contable, es la prescripción consistente en que todos los informes de fiscalización de cumplimiento de *todas las cuentas susceptibles de ser auditadas por la Cour han de serlo, al menos, una vez cada 5 años*, incluyendo en dicha auditoría la revisión de todos los años fiscales transcurridos desde el último informe. Si la Cour no se pronuncia sobre las cuentas públicas, cuya responsabilidad atañe al contable correspondiente, en el plazo de seis años, se dan por aprobadas y se libera de responsabilidad al contable público, siendo ello una función jurisdiccional de la Cour. La misma, además, también tiene encomendada una función de asesoramiento al Gobierno y al Parlamento en la evaluación de las políticas públicas.

Ya en el Mediterráneo, en Italia, la *Corte dei Conti* también tiene, como el Tribunal de Cuentas español y el francés, funciones fiscalizadoras y de enjuiciamiento o jurisdiccionales, respondiendo los responsables públicos directamente con su patrimonio personal en el caso en el que se trate de fondos públicos desviados o cuyo gasto o aplicación no estén debidamente justificados. Al igual que en España, dicha responsabilidad está limitada a los casos de dolo o de culpa grave, estimándose que una diligencia mayor anteriormente exigible agravaba la inoperancia y la lentitud de la Administración pública italiana. Tiene una jurisdicción especializada, llamada *pensionista*, que dirime las controversias que surgen en materia de pensiones de dependientes públicos, incluidas las pensiones de guerra. La Corte también tiene *funciones consultivas en todo lo referente a ma-*

*terias de contabilidad pública*, además de las que le son propias, y en lo referido a los entes territoriales, sobre todo entes locales, y organismos instrumentales locales.

Su Presidente es nombrado por el Presidente de la República a propuesta del Presidente del Consejo de ministros, debiendo ser designado de entre los Magistrados de la Corte con tres años de funciones en ella. Los demás Magistrados son nombrados por el Consejo de la Presidencia de la Corte, que es su órgano de gobierno y está formado por once personas. Cuenta la Corte con 417 Magistrados y 2.433 personas a su servicio, además, siendo nombrados los primeros por concurso público aunque un número limitado de ellos son nombrados por el Gobierno entre profesionales.

En Alemania, existe el *Bundesrechnungshof*, que tiene funciones de fiscalización del gasto público y de asesoramiento en materia presupuestaria y financiera. La fiscalización de las cuentas públicas de los estados federados o Länder es competencia de los tribunales de cuentas regionales, que son autónomos y no están subordinados al Tribunal de Cuentas Federal citado. Este, además de su función fiscalizadora, realiza una importante labor de asesoramiento al gobierno y al parlamento en materia financiera, con la finalidad de ayudar a mejorar la eficacia y eficiencia de la gestión pública del presupuesto. Por último, *participa activamente en la elaboración de las Cuentas del Estado con el Ministerio de Finanzas y el resto de los Departamentos gubernamentales*, proporcionando asesoramiento a la Comisión de Presupuestos del Parlamento durante el debate sobre las cuentas públicas.

Son nombrados por un período de 12 años no reelegibles, siendo un total de 63 sus miembros y cuentan con un personal de apoyo de otras 1250 personas. Su Presidente, Vicepresidente y, al menos, un tercio de sus miembros son designados de entre personas cualificadas para ocupar cargos judiciales, mientras que el resto de ellos los nombra el Presidente de la República a propuesta del Presidente del Tribunal tras consultar con el Senado del Tribunal. El Presidente del Tribunal también designa al personal tras consulta con el Senado del Tribunal compuesto por 16 miembros.

En el Reino Unido hay que citar al *Auditor General o Comptroller and Auditor General, con el apoyo de la Oficina Nacional de Auditoría o National Audit Commission*. Además de remitir sus informes de auditoría al Parlamento, finalizan con una carta a la entidad auditada que incluye recomendaciones. *Han aumentado sus funciones respecto del gasto público local desde 2014*. Las entidades locales contratan sus propias auditorías que pueden ser revisadas por la entidad estatal.

En Gales, Escocia e Irlanda del Norte existen instituciones propias que se encargan de auditar el gasto público regional y responden ante sus propios Parlamentos.

Su personal no son funcionarios sino que está integrado por personal laboral contratado por medio de procesos de selección competitivos para cada puesto de trabajo, de manera similar a los de las entidades privadas. El Auditor General es nombrado por la Reina tras su aprobación por la Cámara de los Comunes a propuesta del Primer Ministro, sin que su mandato tenga límite temporal y sin que dependa del Gobierno. Tiene un Consejo que le supervisa formado por cinco miembros. Cuenta en la actualidad con 842 empleados.

En la Unión Europea, el Tribunal de Cuentas Europeo se encarga del control externo del presupuesto de aquella, desde el punto de vista de los gastos y de los ingresos. También supervisa la implementación de las políticas de la Unión Europea remitiendo sus informes a la Comisión, al Parlamento y al Consejo. Se encarga de acercar la gestión financiera de la UE a los ciudadanos y de *generar confianza merced a informes de calidad, claros y útiles*. Confecciona, en definitiva, tres tipos de informes, a saber: los anuales sobre el presupuesto de la UE y los Fondos de Desarrollo así como informes específicos sobre agencias, organismos descentralizados y empresas comunes de la UE; los especiales sobre los resultados de auditorías concretas y suelen ser de gestión; y, los dictámenes que contienen estudios sobre cuestiones específicas o sobre actos legislativos que tengan un impacto financiero.

Está formado por 28 miembros designados por cada uno de los Estados miembros y el Consejo por un período de seis años, eligiendo de entre ellos a su Presidente el propio Tribunal. El Pleno adopta los documentos más importantes tales como el informe anual del Presupuesto de la UE y los Fondos de Desarrollo. En 2014 contaba con un personal de 882 miembros que acceden por concurso público u oposición, salvo los miembros del Gabinete de los miembros del Tribunal.

## **6. LA EXPERIENCIA ES BUENO TENERLA EN CUENTA PARA EL FUTURO**

Sirva este punto de reflexión de futuro, que es lo que se pretende con la exposición general objeto de este preciso momento. Lo que se quiere decir, es que, desde su inicio en el año 1982 de la etapa constitucional del actual Tribunal de Cuentas de España ya

ha transcurrido un período amplio de experiencia correspondiente a más de treinta años de duración del que, como no ha de ser de otra manera, deben extraerse conclusiones sobre la conveniencia de mantener la actual estructura y funcionamiento del Tribunal o, por el contrario, de proceder a una reforma del mismo.

Se habla en la actualidad mucho de las posibles reformas de las instituciones, entre ellas del Tribunal de Cuentas. Ya acabamos de ver cómo, en los países de nuestro entorno, las designaciones son similares en varios casos a las que se hacen aquí de sus miembros o integrantes, aunque exista una cierta tendencia al mandato ilimitado, por lo que no se ha de considerar equivocado un aumento de la duración de dicho mandato que redundaría en la permanencia de los Consejeros y, por lo tanto, en su estabilidad e independencia, aunque estimamos que no es corto el actual período de mandato. Lo de la profesionalidad predicada, que ha de partir de una adecuada inteligencia de los requisitos de mérito y capacidad para desempeñar puestos de empleado público según nuestra Constitución, no puede trasladarse, sin más, a la designación de la cúpula del Tribunal pues, curiosamente, manteniendo el sistema de libre designación podría redundar en una indeseada dependencia de los órganos a fiscalizar y, por lo tanto, eliminar la precisa independencia derivada del estatus judicial y de la duración del mandato de los Consejeros.

En lo demás, sin ánimo de exhaustividad alguna, estimamos importante la labor de la actual Comisión formada en el seno del Tribunal sobre su Plan Estratégico, en coordinación con las otras dos antes mencionadas, todo ello sin perjuicio, claro está, de las propuestas que puedan plantearse en el seno del Parlamento y que sean objeto de un amplio y adecuado debate sobre su pertinencia, mejora y bondad para la institución.

## **7. OPINIONES SOBRE ALGUNAS CUESTIONES POLÉMICAS DE FONDO**

Queremos efectuar aquí algunas reflexiones sobre un tema polémico aun en este momento y que deriva, justamente del conocimiento de algún asunto jurisdiccional reciente por parte de la jurisdicción contable relacionado con causas penales de corrupción. Me refiero al concepto de responsable contable o de cuentadante partiendo de lo establecido al efecto en el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal así como de una visión complementaria ya adoptada para el delito de malversación de caudales públi-

cos por la propia jurisprudencia penal de la Sala 2.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo y de que no solo se consideran responsables contables de las subvenciones los perceptores que sean responsables públicos.

Resulta que mientras que, hasta la fecha, se sigue sosteniendo, al menos con anterioridad, que solo pueden ser objeto de condena como responsables contables, normalmente por alcance, los que sean gestores de los fondos públicos en cuestión, la Sala 2.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo ya ha establecido una nueva jurisprudencia sobre la responsabilidad del denominado *extraneus* en calidad de cooperador necesario en los delitos de malversación de caudales públicos por estimar que su actuación ha sido la causa precisa, el origen del entramado criminal y de la apropiación de los fondos públicos, sin cuya actuación no hubiera tenido lugar nunca dicha sustracción, por lo que la actuación de los responsables públicos vino a ser a modo de consecuencia derivada del dominio del hecho que tenía tal cooperador necesario.

En esos casos, y así lo ha proclamado asimismo algún Voto particular de las Sentencias de la Sala 3.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo al hacerse eco en lo contable de la citada jurisprudencia de la Sala 2.<sup>a</sup> del propio Alto Tribunal basada en el artículo 65 del Código Penal reformado, sin que vea obstáculo alguno para dicho trasplante de la referida doctrina, parece que no resulta lógico que los inspiradores de las malversaciones contables demandados de responsabilidad contable paralela a la penal queden sin declaración de responsabilidad contable cuando resulta que su actuación ha sido condicionante de la subsiguiente del responsable público que otorgó la subvención al primero.

## 8. CUESTIONES DE NATURALEZA PROCESAL EN DEBATE. MEJORA DEL PROCEDIMIENTO

El procedimiento en la legislación propia del Tribunal de Cuentas, tanto en la fase de actuaciones previas como en la del juicio, presenta características un tanto abigarradas y complejas a las que ya antes he tenido la oportunidad de referirme en más de una ocasión. Sirva como muestra de ello, pero no única, la inteligencia sobre la supletoriedad de normas procesales contenida en la Disposición Final 2.<sup>a</sup>, apartado 2, en la que se dispone que *para el ejercicio de las funciones jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas, en cuanto no esté previsto en la presente Ley o en la de su funcionamiento, se aplicarán supletoriamente la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y las de Enjuiciamiento Civil y Criminal, por este mismo orden de prelación.*

Cualquier jurista profano en lo contable que lea esta disposición se extrañaría ante lo alambicado de la regla para acudir a la supletoriedad de normas procesales en lo judicial establecidas en la Ley Orgánica y en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Como la jurisdicción reparadora contable está encuadrada, a efectos de impugnación de las Sentencias de la Sala de Justicia en la Sala 3.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo, de lo contencioso-administrativo, que conoce, en su caso, de los recursos de casación que procedan (no en todos los casos, en la actualidad), se debió pensar que la primera supletoriedad procedente era la del proceso de tal orden. Todo ello acaecía en el año 1982, aun vigente la Ley de 1956 para dicha jurisdicción y la de 1881 para la civil, supletoriedad establecida de segundo grado aunque, curiosamente, determina la casi la integridad de las actuaciones del juicio de alcance, y contradictoria con el actual precepto contenido en el artículo 4 de la LEC 1/2000.

Por otra parte, también en lo procesal, convendría atribuir, en todo lo relativo a la ejecución de las Sentencias de la jurisdicción contable, al Tribunal de Cuentas, concretamente a sus tres Departamentos responsables, medios actuales de investigación inmediata de bienes y derechos susceptibles de embargo de los deudores o condenados con sentencia firme o para el embargo preventivo. Ha de modernizarse, como ocurre con la Hacienda Pública y la Seguridad Social, todo lo relativo a las responsabilidades en la vía de apremio o ejecutiva.

Como última muestra de alguna disposición incompleta o presunta en lo procesal ha de citarse la norma contenida en el artículo 46.2 de la Ley de Funcionamiento en la que el recurso contra la decisión del Consejero declarando inicialmente el archivo de las actuaciones al no ser los hechos manifiestamente constitutivos de alcance o cuando no esté éste individualizado no se sabe si es el de apelación u otro, pues permanece innominado, sin que puedan aplicarse los trámites de la apelación sino por analogía con tal clase de recurso devolutivo.

Por último, como la única remisión que contiene la Ley de Funcionamiento al Reglamento General de Recaudación y a la posibilidad de conceder fraccionamientos o aplazamientos de pago se contiene en la norma contenida para las actuaciones previas en el artículo 47.3, con remisión al Reglamento General de Recaudación, mientras que, en tiempo de ejecución, el artículo 85 de la misma remite casi en un todo a la normativa de la ejecución civil de las Sentencias, no es legalmente admisible la aplicación de tales

fraccionamientos o aplazamientos a los condenados al pago de reparaciones contables, sin que, además, se pueda estimar claramente procedente un recurso contra las decisiones de embargo posteriores a la liquidación provisional positiva y requerimiento de pago practicada por el Delegado Instructor, pues ni el artículo 48.1 de aquella lo permite con claridad, aunque se venga admitiendo en la práctica, ni los artículos 76.5 de dicho Reglamento General de Recaudación y 170.3 de la Ley General Tributaria lo autorizan, salvo supuestos excepcionalísimos. No obstante, se vienen admitiendo en la práctica atendiendo a unas reglas de tutela judicial entendidas en sentido amplio, como no puede ser de otra manera.

## 9. CONCLUSIONES

Las que se pueden extraer de todo lo anterior, en mi opinión, son las siguientes:

1.<sup>a</sup> No pueden ni deben ocultarse los posibles defectos, por supuesto, ni las virtudes de aquello que haya que mantener en tanto que la experiencia haya demostrado que había que incidir en el camino acertado ya establecido con anterioridad.

2.<sup>a</sup> Las instituciones, todas, no han de permanecer inmutables o petrificadas sino que, por el contrario, han de adaptarse a las mutaciones y a las demandas sociales de cada momento.

3.<sup>a</sup> No puede olvidarse el papel de los órganos institucionales y de control, o de regulación, sobre un adecuado comportamiento de las actividades humanas de todo orden, particularmente de las concernientes a la fiscalización ordenada del gasto público.

4.<sup>a</sup> El Tribunal de Cuentas es o debe ser la conciencia ética de la Democracia.

5.<sup>a</sup> En otros Estados, a un nivel de población muy inferior a la actual española, se aplica una cantidad de empleados públicos o de funcionarios muy superior, y se dedica buena parte de la actividad fiscalizadora y de control a la directa y personal comprobación por los equipos de fiscalización de la realidad, no solo de la apariencia, contable de las instituciones públicas, de todas ellas.

6.<sup>a</sup> El Tribunal de Cuentas no investiga la posible comisión de delitos, sin perjuicio de que deba comunicar su posible existencia de percibirlos en el ejercicio de su función fiscalizadora. Pero parece evidente que, al dirigir Recomendaciones, cuyo control poste-

rior ha de ser siempre derivado, actúa esa conciencia ética de la disponibilidad de los fondos públicos formulando sus conclusiones sobre lo acertado o no de la aplicación realizada y de una posible responsabilidad contable, en su caso.

7.<sup>a</sup> En ese mismo sentido, no soy partidario de la supresión de controles internos y previos, por muy sobrecargados que se encuentren de trabajo los miembros de los Cuerpos de Intervención, o por muy atrayente que pueda ser la consideración de las empresas públicas como entidades competitivas que han de actuar en el mismo plano de competencia que las privadas.

8.<sup>a</sup> Resulta altamente chocante que se debata o exista duda alguna sobre el hecho de que la retribución de los Consejeros del Tribunal, órgano máximo y superior de fiscalización y de enjuiciamiento contable del Estado, sea, a veces, de menos de la mitad en su importe de la correspondiente a gestores públicos objeto de fiscalización y de control o responsables ante este Tribunal.

9.<sup>a</sup> Respecto de los Partidos Políticos, aunque cueste entenderlo al público en general, la existencia posible de partidas no contabilizadas o una contabilidad B o extralegal no pueden presumirse, sino cuando, justamente y de manera ordinaria, se detecta tal ilegalidad mantenida oculta con motivo u ocasión de una investigación policial y penal subsiguiente, que no puede advertirse por el fiscalizador, salvo que se le presuman dotes adivinatorias y mágicas, pues su función es la comprobación documental de los gastos e ingresos de dicha instituciones con la finalidad de imponer, en su caso, sanciones o poder perderse las ayudas y subvenciones electorales previstas para las contabilidades electorales ordenadas y legales, dentro de los límites establecidos al efecto.

10.<sup>a</sup> No puede, en definitiva, limitarse el medio de control a una mera rendición no profundamente examinada de las cuentas públicas, pues con ello no se acaba de comprobar, cabal y completamente, la realidad de las obligaciones que respecto del gasto público tienen las diversas Administraciones Públicas sujetas a fiscalización del Tribunal.

11.<sup>a</sup> Se ha de incidir en el adecuado funcionamiento del control de la contratación pública fiscalizando lo más próximo posible, en lo temporal, a las fechas de tales contrataciones con la finalidad de detectar las posibles irregularidades, en su caso, incluso con la colaboración de expertos de otras Administraciones públicas o aumentando la plantilla del Tribunal a tal efecto.

12.<sup>a</sup> Gran parte de las actuaciones de Enjuiciamiento actualmente en curso derivan de casos de malversación de caudales penales o de procesos de corrupción en los que, además, no se ha justificado debidamente la aplicación o el uso que se dio al gasto público correspondiente, al menos aparentemente.

13.<sup>a</sup> No soy contrario a la fijación de plazos máximos de instrucción o de investigación, con consecuencias determinadas tal y como ha establecido la reciente reforma de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para las causas penales o criminales, pero lo que resulta obvio es que no puede cumplirse el plazo vigente con el número actual de instrucciones o Diligencias Preliminares que afronta el Tribunal de Cuentas.

14.<sup>a</sup> Junto a la sanidad, a la educación y a la seguridad pública, cuya mejora y mantenimiento no ha de obedecer a duda alguna, la adecuada dotación de los órganos de control, sobre todo de los de naturaleza constitucional tal y como sucede con el Tribunal de Cuentas de España, ha de estar entre las prioridades públicas.

15.<sup>a</sup> Abogamos por el mantenimiento del presupuesto del Tribunal, no por su rebaja, y, si acaso y acompasando los correspondientes estudios a los que se efectúen en la antes citada Comisión sobre el Plan Estratégico del Tribunal, a que se amplíe en la medida necesaria para atender debidamente las funciones referidas de tal manera que los sectores más necesitados de control puedan serlo adecuada y completamente, rápida y eficazmente, no pasado mucho tiempo y a veces con dificultades.

16.<sup>a</sup> Cualquier omisión en la inversión en controles y en regulaciones puede llegar a tener graves repercusiones tanto en la aplicación no justificada o la simple y mera malversación de los fondos o caudales públicos como en los casos de corrupción de los servidores públicos.

17.<sup>a</sup> Además de la necesidad de incidir en la necesidad de que las informaciones y las opiniones sobre el Tribunal de Cuentas respeten la verdad, se ha de cuidar que el Tribunal tenga una presencia constante y transparente en la sociedad, que no se deje de informar de extremo alguno referente al mismo y que, de existir, se corrijan las disfunciones y defectos de que pueda adolecer su funcionamiento o sus dependencias.

18.<sup>a</sup> La jurisdicción contable, expresamente citada en el artículo 136 de nuestra Constitución, es una propia jurisdicción ordinaria

en lo contable, solamente especializada en razón de la importante materia cuya competencia tiene legalmente encomendada, sin que pueda plantearse inconstitucionalidad alguna, por ello mismo, respecto de su existencia y sin que, sin padecer su eficacia y adecuado funcionamiento, pudiera ser incrustada en el resto de órganos de la jurisdicción integrada en el Poder Judicial del Estado.

19.<sup>a</sup> Muy interesante, y por ello quizá importable o trasladable a nuestro ordenamiento contable, es la prescripción consistente en que todos los informes de fiscalización de cumplimiento de *todas las cuentas susceptibles de ser auditadas por la Cour de Comptes francesa han de serlo, al menos, una vez cada 5 años*, incluyendo en dicha auditoría la revisión de todos los años fiscales transcurridos desde el último informe. Si la Cour no se pronuncia sobre las cuentas públicas, cuya responsabilidad atañe al contable correspondiente, en el plazo de seis años, se dan por aprobadas y se libera de responsabilidad al contable público, siendo ello una función jurisdiccional de la Cour.

20.<sup>a</sup> Al igual que se establece para el Tribunal de Cuentas de la UE, los informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas español han de *generar confianza merced a informes de calidad, claros y útiles*.

21.<sup>a</sup> No resulta lógico que los inspiradores de las malversaciones contables demandados de responsabilidad contable paralela a la penal queden sin declaración de responsabilidad contable cuando resulta que su actuación ha sido condicionante de la subsiguiente del responsable público que otorgó la subvención al primero.

22.<sup>a</sup> El procedimiento en la legislación propia del Tribunal de Cuentas, tanto en la fase de actuaciones previas como en la del juicio, presenta características un tanto abigarradas y complejas, que quizá debieran corregirse de futuro con una mejor técnica procesal adaptada a la actual perspectiva procesal general.



## Justicia, moral y Derecho en una sociedad en tiempos difíciles: una reflexión

---

**Andrés Fernández Díaz**

Catedrático de la Universidad Complutense  
Consejero Emérito del Tribunal de Cuentas

### RESUMEN

Nuestro objetivo en este trabajo se centra en considerar la justicia, el derecho y la ley como materias diferentes pero íntimamente relacionadas, resaltando el papel que desempeñan en una sociedad en crisis. Tras considerar cómo se define y evoluciona la noción de justicia en el ámbito de la filosofía, nos detenemos de forma más específica en el campo de la filosofía del derecho, destacando la contribución de figuras como Kelsen, Hart, Dworkin y Rawls.

En sucesivos apartados abordamos el caso de España en los tiempos difíciles que nos ha tocado vivir, poniendo el énfasis en el grave problema que supone el proyecto de independencia de la Comunidad de Cataluña, por una parte, y la lacra de la corrupción que estamos padeciendo, por otra. Ambos problemas se estudian partiendo de una concepción estricta de la justicia, y dentro de lo que se entiende por Estado de Derecho el cuál, con arreglo a sus principios fundamentales, garantiza el derecho de los ciudadanos a la protección efectiva de los jueces y de los tribunales en cumplimiento del artículo 117.1 de la Constitución, en el sentido de que la justicia emana del pueblo, y es administrada por jueces y magistrados miembros del poder judicial, y que son independientes, inamovibles, responsables, y sujetos tan sólo al imperio de la ley.

**PALABRAS CLAVE:** Justicia, Estado de Derecho, Independencia, Corrupción, Administración de Justicia.

**ABSTRACT**

*Our aim in this paper has been to further the understanding of justice, morals, and law as different but related subjects, on the one hand, and analyse the role it should play in a society in crisis, on the other. After considering how defined and evolved the notion of justice in the context of philosophy, we stop, more specifically, raise it in the field of philosophy of law, highlighting successively the names of Kelsen, Hart, Dworkin, and Rawls, and their contributions on the subject.*

*In the following paragraphs we address the case of Spain in the hard times we live in, emphasizing the serious problem of the project of independence raised by Catalonia in the first place, as well as the scourge of corruption that we suffer; secondly. Both cases, of course, are studied starting from a conception in the strict sense of justice and within what we mean by Law State, which works according to its own requirements, that is to say, if the fundamental right of all persons to the effective protection of the judges and courts is recognized and if it complies with the article 117.1 of the Constitution in the sense that justice emanates from the people and is administrated by judges and magistrates who are members of the judiciary, independent, unmovable, responsible and subject only to the rule of law.*

**KEYWORDS:** *Justice, Law State, Independence, Corruption, Administration of Justice.*

---

**1. INTRODUCCIÓN**

Permítasenos una curiosa manera de iniciar nuestra reflexión consistente en recuperar tres fechas, tres autores y tres breves escritos o sentencias. Las fechas son 1774, 1791, y 1957; los autores eran Gaetano Filangieri, Mozart-Schikaneder, y Giuseppe Tomasi di Lampedusa. Las frases que recogeremos a continuación proceden o están entresacadas de tres obras de los respectivos autores: «Riflessioni», «La Flauta Mágica, e «Il gatopardo». Las dos primeras ya las utilizábamos como cabeceras de sendos artículos publicados con anterioridad, constituyendo un complemento o refuerzo la tercera de ellas que ahora añadimos, todo ello a modo de introito o base del tema objeto del análisis que realizaremos a lo largo de estas páginas.

En el año 1774 el gran filósofo del «iluminismo» napolitano Gaetano Filangieri escribía en su «Riflessioni» lo siguiente: ¿Qué es la feudalidad? Es una especie de gobierno que divide el Estado en muchos pequeños estados, la soberanía en muchas pequeñas soberanías, que no reparte el ejercicio de la autoridad, sino que divide, distrae y aliena el poder mismo, que rompe los lazos sociales en vez

de estrecharlos, que da al pueblo muchos tiranos en vez de un solo rey, y al rey muchos obstáculos para hacer el bien».

Aunque sea saltándonos el orden cronológico, traemos a colación, por tratarse de un pensamiento estrechamente relacionado con lo que acabamos de recordar, lo que afirmaba Giuseppe Tomasi di Lampedusa en *Il gatopardo*, obra publicada, como decíamos, en 1957, y lo hacemos sin traducirlo para no perder ni un ápice de su auténtico significado, vigor y contenido: «...la colpa del cattivo stato delle cose...è del feudalismo. Sarà. Ma il feudalismo c'è stato dappertutto, le invasioni straniere pure...Il risultati intanto sono diversi. La ragione della diversità deve trovarsi in quel senso di superiorità che barbaglia in ogni occhio siciliano, che noi stessi chiamiamo fierezza, che in realtà è cecità».

Entre las dos fechas consideradas, el 30 de septiembre de 1791, Wolfgang Amadeus Mozart, dos meses antes de morir, estrenaba en Viena *La Flauta Mágica* (*Die Zauberflöte*), su última ópera —en realidad un singspiel— que tanto impresionara a Goethe. Ahora pues, se trata de música de la mano del más grande de los compositores, pero también de un libreto algo especial y con un contenido enigmático del que pueden sacarse importantes conclusiones.

De esta ópera, y a los efectos de nuestra reflexión posterior, recogemos a continuación lo que canta el coro al final del Acto I:

*«Cuando la Verdad y la Justicia siembran de gloria el gran camino,  
la Tierra es un Reino celestial y los mortales iguales a los dioses».*<sup>1</sup>

Estos grandiosos e inspirados versos los utilizaremos en su momento como punto de apoyo para analizar y encontrar soluciones y propuestas a los problemas con los que tendremos que enfrentarnos en el marco de la sociedad en que vivimos.

Si transportamos el mensaje contenido en estas líneas a la realidad de nuestros días nos encontraríamos con una estimable e inspirada ayuda para abordar los inquietantes, cuando no graves, problemas de nuestra sociedad en términos generales, y más especialmente los que padecen la desconcertada sociedad española, prisionera de sus complejos, de su mediocridad, y de su corrupción. Efectivamente, tanto las expresivas y acertadas palabras de Filangieri como la fuerza con la que se manifiesta el príncipe de Lampe-

---

<sup>1</sup> Wenn Tugend und Gerechtigkeit den Großen Pfad mit Rhum bestreu'n,  
dann ist die Erd' ein Himmelreich, und Sterbliche den Göttern gleich.

dusa poniendo en boca de Don Fabrizio la frase que éste pronuncia en el contexto de su alegato al gentilhombre Chevalley constituyen rigurosos argumentos para tratar y entender los males que nos aquejan.<sup>2</sup> Por su parte, los hermosos versos que se cantan al final del primer Acto de *La Flauta Mágica* suponen un punto de partida que nos remite a la Justicia como una vía o camino a seguir en el tratamiento o solución de dichos males, que en el caso concreto de España podrían resumirse en el elevado e inadmisibles nivel de corrupción, por una parte, y en la amenaza abierta y creciente de la pérdida de una parte notable de nuestra soberanía territorial, por otra. De ello nos ocuparemos con el detalle debido.

Pero si nos vamos a situar en el plano de la Justicia (con mayúscula) para utilizarla como instrumento conceptual en el planteamiento de tan graves y acuciantes problemas y en la lucha contra este estado de cosas, es preciso empezar por aclarar de qué estamos hablando cuando empleamos este término, cuál es su significado, su tipología, su alcance, y en qué áreas del conocimiento se ubica su definición, estudio y análisis. Así podremos hablar de la justicia en el marco de la filosofía, de la justicia social, y más específicamente de la justicia como equidad, de la justicia como aplicación del Derecho, o de la prioridad de la justicia sobre la Ley. Y si como nos recuerda Manuel Atienza<sup>3</sup> la justicia es una idea regulatoria, no una noción de algo, sino una noción para algo que no es otra cosa que orientar la producción y la aplicación del Derecho, podríamos interpretar asimismo la concepción y utilización de la justicia como un logro o bien superior que hay que alcanzar mediante los recursos y armas que nos proporciona, en cada caso, el correspondiente marco jurídico. A ello hay que añadir que si una sociedad no es justa, entendiendo la palabra en todas sus dimensiones, vertientes y manifestaciones, en esa sociedad los términos democracia y libertad pierden su fuerza y su sentido.

Lo que pretendemos poner de manifiesto en esta reflexión es, en esencia, cómo puede garantizarse algo tan exigible como la justicia, tanto para la sociedad en su conjunto como para cualquier persona en su individualidad, tomando como base el Derecho y la correcta aplicación de las leyes. No olvidemos que la justicia preside el orden del mundo así como la armonía en las relaciones entre los hombres.

---

<sup>2</sup> Tomasi di Lampedusa, Giuseppe (1957): p. 167.

<sup>3</sup> Atienza, Manuel (2000): p. IX.

## 2. LA JUSTICIA EN EL MARCO DE LA FILOSOFÍA

Hacer un recorrido sobre lo que la justicia ha supuesto para las diferentes corrientes filosóficas supondría un esfuerzo descomunal que no procede y que desequilibraría la estructura de este trabajo. El lector interesado en una visión más amplia y completa puede, sin embargo, consultar un extenso artículo que en el año 2001 publicábamos con el título siguiente: «Sobre la Teoría de la Justicia: una primera aproximación».<sup>4</sup> Aquí nos vamos a limitar a reseñar lo que el estudio y tratamiento de la justicia ha supuesto en el ámbito de la filosofía, para lo cual, haciendo una forzosa selección, nos centraremos en las figuras de Platón y Aristóteles (siglo IV a.C.), en Leibniz y Pascal (siglo XVII), en Locke y Montesquieu (siglos XVII y XVIII), y en los tratadistas Kelsen, Hart, Dworkin y Rawls (siglo XX). Estos últimos en realidad habría que ubicarlos de una manera más concreta en el marco de la Filosofía del Derecho e incluso, yendo más lejos, podrían considerarse figuras que han destacado en la propia configuración de la Teoría del Derecho.

Sin entrar en prolegómenos podemos decir que en *La República* y en *Las Leyes*, ya en las fases de madurez y de vejez, Platón va perfilando y profundizando su posición respecto a la justicia. En el libro primero de *La República* vuelve sobre la idea de que la justicia ha de consistir en decir la verdad, a lo que añade la necesidad de devolver lo que se recibe. Este último aspecto se concreta en la definición que Platón atribuye a Simónides, según la cual, la justicia consiste en dar a cada uno lo que es debido, o lo suyo. Tanto el Estado como el individuo han de regir su conducta por la justicia, es decir, por la virtud o la idea del bien como principio exigible para alcanzar la felicidad pública y privada.

En el caso del individuo la moral platónica parte de la existencia de que los componentes de la psique humana poseen una correspondencia ética rigurosa. Así, cada una de las tres partes del alma —la sensual, la de los impulsos y los afectos, y la racional— tiene que estar regida de un cierto modo, tiene que poseer una virtud particular. Estas virtudes serían, respectivamente, la templanza, la fortaleza, y la sabiduría. Pero las partes del alma, como elementos de una unidad o de un todo, requieren una buena

---

<sup>4</sup> Fernández Díaz, Andrés (2001): pp. 9-58.

relación entre sí, quizás lo más importante y, por tanto, la virtud suprema, que sería la justicia<sup>5</sup>.

Como se dice en el libro IV, el Estado es justo cuando las tres clases —el pueblo, los vigilantes y los filósofos— hacen cada una lo suyo, ocurriendo lo mismo con los individuos. A estas tres clases sociales corresponden también las tres virtudes que acabamos de mencionar. La justicia, como virtud capital, consiste entonces en el equilibrio y buena relación de los individuos entre sí y con la comunidad social. De este modo es la justicia la que rige y determina la vida del cuerpo político, que es la ciudad.

En el libro I de *Las Leyes*, obra en la que Platón utiliza una forma dialógica peculiar, se analiza la finalidad de la legislación, consistente en fomentar la virtud total y establecer en la sociedad una correcta escala de valores, recordando que, como hemos visto, las partes de esa virtud total son la sabiduría, la templanza, la valentía y, por supuesto, la justicia.

La idea de relacionar la justicia con el poder, ya esbozada por Trasímaco, que tanto preocupaba a Platón, se plantea en el libro IV de *Las Leyes* al decirle el extranjero ateniense al cretense Clinias que el orden político que está instituido mira a lo que le conviene, con el fin de gobernar siempre y que no lo destruyan, lo que, añade, conduce a la definición de lo justo como lo que es útil al más fuerte<sup>6</sup>, si bien es verdad que el ateniense parece que se limita a recoger el pensamiento de otros.

Lo más relevante de Aristóteles, en materia de justicia, podemos encontrarlo en el Libro V de su *Ética* a Nicómaco destacando, a nuestros efectos, la visión que ofrece de los distintos tipos de justicia. En efecto, Aristóteles presenta una tipología que resulta del máximo interés, distinguiendo entre justicia general, justicia particular y justicia política, subdividiendo la segunda de ellas en justicia distributiva y justicia correctiva, y la tercera en justicia natural y justicia legal. A todo ello añade un concepto de equidad para hacer frente a la complejidad de las circunstancias particulares y al carácter de generalidad de las leyes, y con el fin, asimismo, de dejar clara la prioridad de lo justo sobre la ley.

<sup>5</sup> Marías, Julián (1966): pp. 52-53.

<sup>6</sup> Platón (1999): pp. 371-372.

En la justicia distributiva se considera la igualdad en la distribución de los bienes partiendo de determinados principios y criterios, en tanto que la justicia correctiva trata de restaurar el equilibrio alterado por los errores humanos. Respecto a su concepto de justicia natural, más allá de las normas convencionales, se anticipa a muchas teorías posteriores de derecho natural.

Como sugiere muy acertadamente Tugendhat, en la *Ética* para Nicómaco, se entremezclan los componentes de una teoría de la felicidad y de una teoría de la moral. De hecho Aristóteles quiere mostrar, como lo quiso Platón, que sólo es feliz aquel que tiene virtudes morales, siendo la justicia la más importante, junto con la benevolencia, cuando hablamos en relación con el bienestar de los otros<sup>7</sup>.

La justicia, con independencia de que fuese o no la única virtud, impone exigencias de distintos niveles a los ciudadanos según el papel que desempeñan en la sociedad buscando, en cualquier caso, el ejercicio de todas las virtudes por parte de cada ciudadano en sus relaciones con los demás. Este constituye un enfoque muy general, al que hay que añadir una concepción más restringida de la justicia susceptible, como hemos dicho, de tomar dos formas concretas, la distributiva y la correctiva. A este respecto Aristóteles observa (*Política*, VII) que los principios que determinan la distribución de los bienes de cada polis concreta varían según el tipo de constitución política, aunque para referirnos a la justicia en sentido absoluto es preciso partir de los principios de distribución correspondientes a la polis ideal.

Así como la justicia general se articula en relación a la noción de ley, la justicia particular distributiva se comprende con relación a la noción de igualdad entendida de manera proporcional, y teniendo en cuenta el mérito respectivo de las personas consideradas en situaciones distintas.

Para Aristóteles las leyes, lo mismo que los regímenes, tienen que ser necesariamente malas o buenas, justas o injustas, siendo evidente que deben establecerse en armonía con el régimen. Y si esto es así, afirma, resulta claro que las que concuerdan con los regímenes rectos son justas, y las que concuerdan con sus desviaciones no son justas. Efectivamente, en *«Política»*, Aristóteles completa su idea de la justicia, que es concebida como *«una virtud de la comunidad, a la que acompañan necesariamente todas las demás»*, o como *«lo*

---

<sup>7</sup> Tugendhat, Ernst (1997): pp. 233-242.

*conveniente para la comunidad». E insiste más adelante: «La justicia se ha de entender equitativamente, y lo equitativamente justo es lo que se ordena a la conveniencia de la ciudad y a la comunidad de los ciudadanos».<sup>8</sup>*

La relación entre la equidad y la justicia constituye una cuestión central sobre la que Aristóteles lleva a cabo una reflexión profunda. Para el filósofo estagirita lo equitativo es justo, pero no en el sentido de la ley, sino como una rectificación legal, siendo la causa de ello el hecho de que toda ley es universal, y que hay cosas que no se pueden tratar rectamente de un modo universal. En efecto, y como añade más adelante, «*por eso lo equitativo es justo, y mejor que una clase de justicia; no que la justicia absoluta, pero sí que el error producido por su carácter absoluto*».<sup>9</sup>

En el ámbito específico de la justicia, que es la parcela en la que se desenvuelve nuestro análisis, vamos a considerar brevemente, como ya anticipábamos, las aportaciones y el pensamiento de Leibniz y de Pascal, cuyas obras fundamentales, al menos las que aquí nos interesan, se publicaron o dieron a conocer de manera casi simultánea. Entre los años 1669 y 1672 escribía Gottfried Wilhelm Leibniz los *Elementos Juris Naturalis*, motivado, quizás, por la lectura que hace de la obra de Hugo Grocio titulada *De jure belli ac pacis*. Con independencia del enfoque metodológico en el que se otorga gran importancia al conocimiento de las estructuras formales con el fin de dar sentido y significado a la realidad, el problema básico en los *Elementa* es el de la justicia. Para Leibniz el concepto de injusticia gira en torno al de equilibrio que, a su vez, se fundamenta en la idea de armonía, cuya expresión absoluta es Dios. La justicia expresa la armonía universal, que se constituye entonces en su fundamento ontológico; y la búsqueda de esa armonía se convierte en el hilo conductor o tarea fundamental de la obra<sup>10</sup>.

En su concepción de la justicia, con clara influencia aristotélica y de Platón, se percibe una circularidad dialéctica que resulta especialmente útil para definir lo justo y lo injusto, a la vez que sirve para encontrar una definición y un sistema de demostración que posean el rigor de la lógica y de la matemática, campos en los que, como sabemos, destacó el gran pensador de Leipzig. Las definiciones que Leibniz aporta en sus *Elementa* son claras, precisas, inequí-

---

<sup>8</sup> Aristóteles (1997): pp. 90-94.

<sup>9</sup> Aristóteles (1999): pp. 86-87.

<sup>10</sup> Ver el estudio preliminar de Tomás Guillén Vera en Leibniz (1991): pp. IX-XLII.

vocas y afortunadas, trasluciéndose en ellas su formación matemática y la inspiración cartesiana. Así, por ejemplo, cuando dice que «la justicia es un conato permanente en dirección hacia la felicidad común sin violar la felicidad propia», o cuando afirma que «la equidad es la igualdad en la proporción de los bienes con la de los méritos».<sup>11</sup> Especialmente incisivo se muestra al reconocer que lo justo está en la intención, en tanto que lo equitativo está en el objeto, dependiendo la felicidad de la conjunción del placer, la utilidad y la justicia.

La vinculación de Leibniz con los clásicos se aprecia claramente con motivo de recuperar la idea de virtud relacionada con la justicia. «No hay quien se atreva a separar la justicia de la prudencia, porque la justicia es una determinada virtud, según el juicio de todos, y como toda virtud conlleva una cierta moderación de las pasiones, de tal forma que nada puede ocultarse al imperio de la recta razón...». Y más adelante añade «...la justicia es la virtud que guarda equilibrio entre estos dos sentimientos de un hombre para con otro: el amor y el odio».<sup>12</sup>

Amor, belleza, armonía, equilibrio y prudencia son términos que el filósofo-matemático alemán utiliza en su larga disquisición sobre la justicia, en un *melange* creativo y sugerente, muy a tener en cuenta en la síntesis histórica que estamos llevando a cabo. En un contexto más amplio, y ya para terminar, cabe agregar que Leibniz se enfrentó con las tesis éticas y políticas de Hobbes y Spinoza, así como con la ruptura de la armonía universal que suponía el pensamiento que sobre la justicia tenían estos filósofos, aliándose en cierto modo con Pufendorf y con la tradición iusnaturalista.

Blaise Pascal se encuadra en los pensadores del siglo XVII y principios del XVIII insertos en la tradición medieval articulada por San Agustín y Santo Tomás e influidos por la filosofía y la obra determinante de Descartes. La lectura de los *Essais* de Montaigne, por otra parte, le lleva a considerar que las leyes y las costumbres son relativas e independientes de toda racionalidad. De ahí seguramente, al menos en parte, puede derivarse su concepción resignada, fatalista y temporalmente condicionada de la justicia.

No es de extrañar, pues, encontrar en sus Pensamientos afirmaciones como las que siguen: «...en pocos años de posesión las leyes fundamentales cambian y el derecho tiene sus épocas, la entrada de Saturno en Leo nos indica el origen de tal crimen. Divertida justicia que un río

<sup>11</sup> Leibniz (1991): pp. 57-58.

<sup>12</sup> Leibniz (1991): pp. 72, 73, 75.

*limita. Verdad a este lado de los Pirineos, error al otro»...»Hay, sin duda, leyes naturales, pero esta bella razón corrompida lo ha corrompido todo»... »De esta confusión proviene que digamos que la esencia de la justicia es la autoridad del legislador; otro, que la comodidad del soberano; otro más, que la costumbre actual, y esto es lo más seguro. Según la razón, nada es justo en sí mismo. Todo cambia con el tiempo».<sup>13</sup> Por si aún quedaba alguna duda, en el pensamiento número 645 añade: «La justicia es lo que está establecido; y así todas nuestras leyes establecidas serán necesariamente tenidas por justas sin ser examinadas, puesto que ellas están establecidas».<sup>14</sup>*

Situadas en este marco de claro escepticismo, nos encontramos con la sensación de que para Pascal la justicia es inaccesible al hombre, corrompido por el pecado original e irracional, y que camina tras una ilusión, pues las leyes naturales de carácter universal, en el caso de existir, son más bien el producto del azar que el de la razón. Es por ello por lo que la justicia tan sólo puede ser validada por la costumbre o el acuerdo.<sup>15</sup>

Pero nuestro «effrayant génie», como lo ha llamado algún autor deja una puerta abierta a la esperanza al resaltar el papel y las posibilidades del pensamiento y de la verdad. «El hombre no es más que una caña —dice en el pensamiento 200—, la más débil de la naturaleza, pero es una caña pensante... Toda nuestra dignidad consiste, pues, en el pensamiento... Trabajemos, pues, en pensar bien: he aquí el principio de la moral». Y más adelante, «anhelamos la verdad y solo encontramos incertidumbre en nosotros».<sup>16</sup> No podía ser de otro modo, tratándose de un matemático de talla excepcional, al igual que Leibniz sobre el que, como ya vimos ejerció notable influencia. Y efectivamente el pensamiento y sus consecuencias va ligado, según Pascal, a todo cuanto parece ser bueno y deseable. «La verdadera naturaleza del hombre, su verdadero bien y su verdadera virtud y la verdadera religión, son realidades de las que el conocimiento es inseparable» (pensamiento 393).<sup>17</sup>

John Locke considera que la justicia se encuentra inseparablemente ligada a una ley de la naturaleza o a una ley positiva de la sociedad civil en la medida en que constituya una aplicación o in-

<sup>13</sup> Pascal, Blaise (1998): pp. 55-56 (pensamiento número 60 siguiendo la edición de Lafuma).

<sup>14</sup> Pascal, Blaise (1998): p. 260.

<sup>15</sup> Bessone, Magali (2000): pp. 61, 62.

<sup>16</sup> Pascal, Blaise (1998): pp. 108, 160.

<sup>17</sup> Pascal, Blaise (1998): p. 159.

interpretación razonable de aquella. Pero lo más novedoso en el pensamiento del filósofo inglés es que cuando habla del derecho principal del hombre se refiere al de la propiedad sobre su vida, su persona, su libertad y sus bienes, o lo que es lo mismo, se está refiriendo a una idea de la propiedad en sentido amplio, consistiendo entonces la función de la justicia en la protección de la misma. Así, en su *Tratado sobre el Gobierno Civil* pone de relieve que el fin más importante que persiguen los hombres cuando se organizan en sociedad y se someten a un gobierno es el de conservar esas propiedades, para lo cual necesitan requisitos que no poseen en el estado de naturaleza, así como el amparo del poder político que vela por corregir cualquier desviación respecto al principio de lo justo y de lo injusto que pueda producirse por el interés, o por la pasión o ignorancia de los hombres. Locke le concedía a la teoría del derecho natural el papel de fundamento de las leyes positivas, ya que estas han de ser dictadas de modo que se haga efectiva la misión de tutela de los derechos naturales pre-existentes. No olvidemos, por otra parte, que la sociedad civil a la que se llega desde el estado de naturaleza está regulada por el poder ejecutivo comunal de la ley natural, y que dicho poder, anticipándose a Montesquieu, lo divide Locke en tres clases: el ejecutivo, el legislativo y el federativo.<sup>18</sup>

Sucede, en efecto, que Charles de Secondat, barón de Montesquieu, partidario de introducir en Francia como modelo político la constitución inglesa derivada de la revolución gloriosa que culminaría en 1869, distinguía entre el poder ejecutivo del monarca, el poder legislativo encomendado a las dos cámaras, y el poder judicial, integrado por «simples portavoces de la ley», por «seres inanimados», refiriéndose a los jueces, como escribe en una de sus obras fundamentales, *El espíritu de las leyes* (1748). En sus *Cartas persas* (1721), otra de sus obras de lectura obligada, Montesquieu muestra un profundo respaldo al ideal de la justicia como fundamento de toda ley moral. La idea de justicia es para él anterior y superior a todas las leyes humanas constituyendo, asimismo, una regla superior de derecho preexistente a todas las leyes positivas. Inspirado por el pensamiento de Platón considera que la justicia es rectitud, precisión y armonía, justa proporción y conveniencia que reina sobre los hombres y las cosas. En el plano estricto del derecho Montesquieu vaciló, como señala Richter, entre una visión positivista y relativista, y la tradicional concepción del derecho natural.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Fernández Díaz, Andrés (2001): pp. 29-31.

<sup>19</sup> Richter, Melvin (1975): pp. 210-216.

La etapa racionalista que se inicia con Descartes y se ve espoleada por el sistema metafísico de Leibniz, culmina con la figura y la obra excepcionales de Immanuel Kant, que venía a terminar y rematar el movimiento iniciado por la actitud idealista. En efecto, cerrando el período que comienza con Descartes, Kant nos aporta la formulación más completa y perfecta del idealismo trascendental, dando un nuevo sentido del ser, que no es el ser «en sí», sino el ser «para» y «en» el conocimiento.

Pero no nos corresponde entrar en la tarea extremadamente difícil y delicada de analizar el pensamiento y la filosofía de Kant, sino en aislar, en la medida de lo posible, las que fueran o pudieron ser sus ideas sobre la justicia. Para ello es preciso destacar, tan sólo a estos efectos, *la Crítica de la razón práctica* (1788) y *la Metafísica de las costumbres* (1797), a las que habría que añadir *Crítica del Juicio* (1790), *Religión* (1797), y *Reflexiones* (...).

Situados en el ámbito concreto de la filosofía del derecho, Kant ofrece su visión respecto a las relaciones entre derecho y moral, entre derecho positivo y derecho natural, y entre la filosofía y el derecho. Al distinguir entre derecho positivo y derecho natural Kant identifica «natural» con «racional», resultando las leyes naturales imperativos a priori de la razón, y traduciéndose el concepto de estado de naturaleza, asimismo, en idea de la razón. Por otra parte, el derecho, como señala Palombella, no se estudia por el históricamente vigente, o «quid iuris», sino «*por aquel que una deducción racional define como perteneciente a lo «iustum» e «iniustum», y que es o debería ser fundamento de las leyes positivas*».<sup>20</sup> De ese modo el derecho, en cuanto razón queda definitivamente establecido como tutela de la coexistencia, o como condición mínima en cualquier convivencia social.

Coexistencia y libertad, entendida esta última en sus diferentes acepciones (positiva y negativa), constituyen dos términos de gran importancia en el sistema filosófico de Kant, así como en su pensamiento acerca de la organización y funcionamiento del Estado. Así, cuando habla de la estructura de una constitución republicana hace referencia a los principios de libertad de los miembros de la sociedad en cuanto hombres, de dependencia respecto a una legislación común, en cuanto súbditos, y de igualdad de todos, en cuanto ciudadanos<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> Palombella, Gianluigi (1999): p. 59.

<sup>21</sup> Kant, Immanuel (1985): p. 15.

En la filosofía política de Kant la idea de contrato resulta especialmente útil, no tanto para sistematizar la experiencia como para regularla. Como dice en sus *Reflexiones*, el contrato social no es el *principium* de la fundamentación del Estado, sino el de la administración del mismo, conteniendo el ideal de la legislación, del gobierno y de la justicia pública. De esa forma, la idea de un *pactum unionis civilis* sería la idea de un procedimiento para garantizar la justicia de las leyes a las que se aplica, igual que el imperativo moral.

Podríamos profundizar en la relevancia de la concepción de Kant sobre el contrato social, y de su papel de enlace entre las aportaciones de Hobbes y Rousseau, por una parte, y del contractualismo de John Rawls, en los tiempos modernos, por otra. Por el momento, y siguiendo el criterio utilizado con otros autores, insistiremos, como hemos dicho, tan sólo en lo referente a la noción de justicia y su tipificación. En el capítulo tercero de la primera parte de *La Metafísica de la costumbre*, al hablar del tránsito de lo mío y lo tuyo en el estado de naturaleza a lo mío y lo tuyo en el estado jurídico, el filósofo de Königsberg hace una división entre distintas clases de justicia y de leyes.

Partiendo de la justicia pública como la idea de una voluntad universalmente legisladora, distingue entre justicia protectora (*iustitia tutatrix*), justicia conmutativa (*iustitia commutativa*) y justicia distributiva (*iustitia distributiva*). A estas tres clases de justicia asocia Kant tres tipos de leyes: *lex iusti*, *lex iuridica* y *lex iustitiae*, enunciando la primera qué comportamiento es internamente justo, indicando la segunda lo que es también exteriormente legalizable, y expresando la adecuación de una sentencia a una ley dada, en la tercera<sup>22</sup>. El tercer tipo de justicia es utilizado por el filósofo alemán para resaltar la diferencia entre el estado natural y el estado civil, dado que en el primero, que es un estado no-jurídico, no hay justicia distributiva.

Importante es, a nuestros efectos, completar esta fugaz visión del pensamiento de Kant con una referencia a su examen y análisis de la doctrina de la virtud. El punto de partida lo constituye la división del sistema de la doctrina universal de los deberes en el sistema de la doctrina del derecho (*ius*), que es adecuada para las leyes externas, y de la doctrina de la virtud (*ethica*), que no es adecuada para ellas<sup>23</sup>. «*El deber de virtud difiere del deber jurídico esencialmente en*

<sup>22</sup> Kant, Immanuel (1999): p. 136.

<sup>23</sup> Kant, Immanuel (1999): pp. 228-232.

lo siguiente: en que para este último es posible moralmente una coacción externa, mientras que aquél sólo se basa en una autoacción libre».<sup>24</sup> Ello supone interpretar la doctrina de la virtud como una conciencia de la capacidad para llegar a dominar las propias inclinaciones rebeldes a la ley; conciencia que, aunque no se percibe inmediatamente, se deriva correctamente del imperativo categórico moral.

En *La Metafísica de las Costumbres*, los llamados deberes jurídicos se consideran deberes perfectos, en tanto que los deberes de virtud se toman como deberes imperfectos. Asimismo, se mantiene que los deberes éticos son de obligación amplia (en el sentido de ampliar realmente el campo de la *praxis virtuosa*) considerándose de obligación estricta los deberes jurídicos. Cuando hablamos de los primeros, es decir, de los deberes (imperfectos) de virtud, es preciso hacer notar que cumplirlos constituye un mérito, siendo tan sólo una falta de valor moral transgredirlos. El hecho de que la ética contenga deberes a cuyo cumplimiento no podemos ser obligados por otros, es simplemente la consecuencia de que sea una doctrina de los fines, porque una coacción dirigida a tenerlos o a proponérselos se contradice a sí misma. Como señalaría Hegel, la moral Kantiana es, entonces, dependencia de mí mismo, «conflicto conmigo mismo»<sup>25</sup> y, en cierto sentido, renuncia a la unidad del hombre con la ley de la vida o a su reconciliación con la sociedad, lo que puede comprenderse con facilidad si se entiende la forma del mandamiento kantiano del deber como la escisión del hombre en dos partes que se contraponen hostilmente, en razón y sentidos.

Este desdoblamiento o conflicto consigo mismo puede llevarnos, sin embargo, más lejos de lo que en principio podría pensarse y plantearnos problemas difíciles de resolver. Uno de ellos consiste en que la caracterización kantiana de la conciencia moral como conciencia del tribunal interno al hombre nos obliga a desdoblarnos a la vez en jueces y acusados. En efecto, el sujeto, según esta concepción, parece tener la capacidad de desdoblarse en sí mismo y en otro, un otro al que el sujeto pone como juez de sus propios actos, y que lo juzga con arreglo a una ley que el sujeto se ha dado a sí mismo<sup>26</sup>. Pero esta simultaneidad de funciones, como juez y como parte, nos remite a una incómoda situación existencial o de indecidibilidad si consideramos, respectivamente, las consecuen-

<sup>24</sup> Kant, Immanuel (1999): p. 233.

<sup>25</sup> Lukács, Georg (1963): pp. 171-174.

<sup>26</sup> Muguerza, Javier (1998): pp. 183-186.

cias epistemológicas derivadas de la paradoja de Schrödinger y del famoso teorema de Gödel.<sup>27</sup>

Cabe interpretar que en el esquema filosófico de Kant la justicia, más allá de los tipos y definiciones reseñados, se encuentra situada en la parte más alta de la escala de valores, en correspondencia con los deberes de virtud, y sometida a la verificación interna, en tanto que la ley se halla ubicada en una posición inferior, en correspondencia con el deber jurídico, y sometida a la verificación externa, en la línea de cuanto decíamos con anterioridad. Esto segundo es especialmente cierto si nos situamos en el ámbito del derecho estricto o restringido, es decir, aquel que no está mezclado con nada ético.

### 3. LA JUSTICIA Y LA FILOSOFÍA DEL DERECHO

Como anunciábamos al inicio del epígrafe anterior parece más adecuado sacar fuera del contexto de la filosofía general el pensamiento de cuatro grandes maestros que abordaron el tema de la justicia dentro de la filosofía y de la teoría del derecho: Kelsen, Hart, Dworkin y Rawls. Kelsen considera obvio que la doctrina del derecho tan sólo puede ser una teoría del derecho positivo. El derecho no es acto, sino norma, no es ser, sino debe ser, distinguiéndose las normas jurídicas de las morales por el hecho de estar sancionado su no cumplimiento. En la obra fundamental *Doctrina pura*, correspondiente a su primera etapa, publicada en 1934 pero de la que surgió una nueva versión en 1960, Kelsen rechaza la conexión entre derecho y moral, y considera que no se ha desterrado totalmente la vinculación del derecho a la justicia llevada a cabo por el iusnaturalismo. En su etapa americana que comienza en 1941 con la publicación de su *Pure Theory of Law and Analytical Jurisprudence* el autor vienés se afianza en una teoría del derecho radicalmente realista, en el sentido de teoría del derecho positivo o real y no natural o ideal. Asimismo sostiene que no puede hablarse de un criterio objetivo de justicia, subrayando los peligros que podrían derivarse de la confusión entre aquella y el derecho, es decir, entre los términos de «derecho» y «justicia».<sup>28</sup> Basándose en que la razón sólo puede acceder a valores relativos, Kelsen nos ofrece una peculiar interpretación de la justicia y su ya conocida opción por el

<sup>27</sup> Fernández Díaz, Andrés (1999): 141-170.

<sup>28</sup> Barberis, Mauro (1993): pp. 112-116; 155-159.  
Kelsen, Hans (1948): p. 383.

derecho positivo como único esquema viable de orden jurídico, desembocando todo ello en la prevalencia del concepto de justicia formal entendida como la aplicación igual de normas generales.

H.L.A. Hart, que suele ubicarse en lo que denominamos positivismo lógico, se caracteriza fundamentalmente porque ha preconizado en sus obras y en su enseñanza la exactitud y el rigor en el pensamiento y el lenguaje. En su libro *The concept of Law*, publicado en 1961, Hart distingue entre reglas primarias y reglas secundarias, usando dos diferentes criterios de distinción. Las normas primarias imponen obligaciones, mientras que las secundarias confieren potestades. Un ejemplo de norma secundaria sería aquella que autoriza a los jueces a decidir casos o al Congreso a dictar leyes. Las normas penales y las de responsabilidad civil son típicos casos de normas primarias. Las normas primarias se refieren a conductas en tanto que las secundarias autorizan a individuos o a grupos de personas a crear, modificar o extinguir normas. Con anterioridad a la publicación del libro sistemático de 1961, Hart publicó en 1958 en la *Harvard Law Review* un artículo titulado «Positivism and the Separation of Law and Morals».<sup>29</sup> En la primera parte del ensayo Hart pone de relieve que «aquellos viejos positivistas» nunca negaron la coincidencia frecuente entre los dos órdenes normativos sino que, antes al contrario, señalaron cómo las prescripciones jurídicas a menudo expresan principios morales, y cómo los propios tribunales pueden hallarse jurídicamente obligados a decidir de acuerdo a lo que consideran mejor y más justo desde el punto de vista moral.<sup>30</sup> Pero donde realmente el autor expone con extensión y claridad su pensamiento sobre la relación entre derecho y moral es en la obra de 1961, anteriormente mencionada, especialmente en los capítulos VIII y IX titulados «Justice and Morality» y «Laws and Morals», respectivamente. En el primero de ellos, al referirse a la justicia afirma que...*We speak not only of distributions or compensations as just or fair but also of a judge as just or unjust; a trial as fair or unfair; and a person as justly or unjustly convicted.*<sup>31</sup>

Ronald Dworkin, encuadrado en el progresismo liberal americano de los años setenta, y entre cuyas obras más relevantes destacaríamos *Taking Rights Seriously* (1977) y *Law's Empire* (1986), con-

<sup>29</sup> Hart, H.L.A. (1958); pp. 593-629.

<sup>30</sup> Salmerón, Fernando (1998): pp. 80-88.

<sup>31</sup> Hart, H.L.A. (1997): p. 159.

sidera que el derecho no se reduce a un conjunto de reglas jurídicas inscritas en los códigos existentes, sino que hay que contar con la necesidad de hacer interpretaciones de la ley basándose en principios generales y en la moral, aunque ésta hay que entenderla en un sentido general, y no como la moral de un individuo o de un juez concreto. Ello supone que hay una idea de justicia que impone al juez una hermenéutica asociada a principios situados más allá de la regla. De esta forma Dworkin rechaza los postulados del positivismo legalista que, de Hobbes a Kelsen, pasando por Hegel, asocian justicia y legitimidad a legalidad, lo que supone concebir el derecho como una compleja actividad de interpretación en la que normas y principios desempeñarían conjuntamente un papel esencial.<sup>32</sup>

Para conocer lo esencial de la obra de John Rawls es preciso partir de dos focos o núcleos constituidos por dos artículos seminales: *Justice as Fairness*, publicado en *The Philosophical Review* (LXVII) en 1958, y *Justice as Fairness: Political not Metaphysical*, aparecido en *Philosophy and Public Affairs*, 14, en 1985. Fruto maduro y difícil de mejorar del primero de ellos sería su obra cumbre *A Theory of Justice*, en 1971, dando lugar el segundo a otra obra esencial, *Political Liberalism*, que conoció la luz en 1993. En su obra *A Theory of Justice* el filósofo norteamericano da un vuelco cronológico adelantando y rescatando el contractualismo, al que sitúa frente al utilitarismo imperante, iniciando prácticamente una especie de «revolución keynesiana» en el ámbito del pensamiento político contemporáneo, sentando las bases de una verdadera «teoría general» de la justicia en la que, entre otras muchas cuestiones, se aborda sus definiciones, su tipología, sus interpretaciones y sus ampliaciones. De manera diversa a lo que ocurre con los contratantes hobbesianos, que se ven impulsados a suscribir el contrato social con el fin de asegurar la cooperación indispensable para el logro de sus intereses, los contratantes rawlsianos tratan de determinar los principios de justicia sobre los que todos puedan mostrar su conformidad. Pero lo verdaderamente original es que Rawls sitúa a esos hipotéticos contratantes detrás de un imaginario «velo de la ignorancia» que merma y condiciona la capacidad decisional a la vez que permite llegar a un acuerdo sobre los principios de justicia sin tener en cuenta ni sus respectivas posiciones sociales, ni sus distintas concepciones del bien. Este velo de la ignorancia se aplica en una posición original u originaria, previa al contrato y que, al menos en un sentido funcio-

<sup>32</sup> Fernández Díaz, Andrés (2001): pp. 40-44.

nal cabe asimilar al estado de naturaleza de los contractualistas clásicos, o como el mismo Rawls afirma, a un mecanismo analítico destinado a formular una conjetura.<sup>33</sup> Resulta fácil comprender, aunque en ello no podemos detenernos en este conciso resumen, que el abandono del utilitarismo y la construcción de una teoría propia por parte de Rawls tenía que dar lugar inevitablemente a diferentes desafíos y respuestas por parte de los filósofos utilitaristas, de los libertarios y del comunitarismo, es decir, de las otras corrientes o teorías de la justicia.

Es preciso hacer notar, finalmente, que a partir de la obra de Rawls de 1985 ya mencionada (*Justice as Fairness: Political, not Metaphysical*), se produce un cambio de rumbo de la teoría de la justicia hacia una concepción ubicada de manera más clara e inequívoca en el ámbito estrictamente político. De esa forma, en su evolución, Rawls se autolimita conscientemente y, en lugar de pretender una teoría general de la moralidad, como en el caso del utilitarismo, se dirige en su enfoque a los problemas de justicia que habitualmente se suscitan en el discurso político. Pero debe quedar claro que esta evolución en el pensamiento de Rawls no supone una desviación sustancial del nudo gordiano de su análisis y de sus planteamientos básicos, hasta el punto de mantener sus artificios y abstracciones al desplazarse al ámbito de lo político.<sup>34</sup>

#### 4. UN PARÉNTESIS ACLARATORIO

Forzosamente hay que poner fin a esta apretada síntesis de cómo ha evolucionado la concepción de la justicia a lo largo del tiempo, pues el espacio concedido a nuestra exposición es limitado, y porque resta descender algunos escalones y entrar en el auténtico mensaje y propósito de nuestra reflexión. Pero antes de proceder es preciso dejar claro la secuencia que sin solución de continuidad une justicia y derecho, sociedad e individuo, valores y conducta, lo ideal con lo real, lo general con lo concreto, lo inasible con lo alcanzable. Encontrar la frase que expresara sin fisura alguna y de manera elocuente dicha secuencia requeriría la belleza poética de un Jorge Luis Borges o la irrepetible genialidad de un

<sup>33</sup> Rawls, John (1999): pp. 118-123.

Fernández Díaz, Andrés (2003<sub>a</sub>): pp. 173-176. (En este trabajo puede encontrarse una exposición amplia y detallada del pensamiento de John Rawls sobre el contractualismo).

<sup>34</sup> Fernández Díaz, Andrés (2004): pp. 50-52.

Fernando Pessoa, pero hay que hacerlo aunque sea dentro de nuestras limitaciones.

La justicia como virtud suprema que siembra de gloria el camino que conduce a una sociedad en la que los valores existen como referentes para los individuos que la integran, requiere la existencia de un Estado de Derecho que garantice la defensa de la libertad y dignidad humanas, por una parte, y de un Estado Social que persiga el logro de determinados valores, como son la igualdad y la solidaridad, por otra, aplicando para ello medidas de política económica que propicien y hagan posible niveles aceptables de bienestar. Hay justicia, pues, si existe un Estado de Derecho como tal y funciona con arreglo a las exigencias propias del mismo, es decir, si se reconoce el derecho fundamental de todas las personas a la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales, artículo 24 de la Constitución, y si se cumple con lo que establece el artículo 117.1 de la misma en el sentido de que la justicia emana del pueblo y se administra en nombre del Rey por Jueces y Magistrados integrantes del poder judicial, independientes, inamovibles, responsables y sometidos únicamente al imperio de la ley. Pero como hemos dicho con anterioridad, es preciso contar también con la existencia y el funcionamiento satisfactorio y eficiente de un Estado Social, requerimiento y condición que se ubica en un marco amplio y complejo en el que imperan principios, argumentos, propuestas y decisiones correspondientes al campo de los valores, de la filosofía social, de la política, de la economía, de la sociología y, obviamente, del derecho.<sup>35</sup>

No podemos detenernos en un análisis detallado y riguroso sobre el Estado de Derecho y sobre el Estado Social. Sobre el Estado de Derecho porque hay muchas voces autorizadas a las que correspondería con más respaldo esta tarea; sobre el Estado Social o del Bienestar porque constituye una materia a la que hemos dedicado numerosos artículos y trabajos en distintos medios y momentos a los que nos remitimos. Pero lo que sí vamos a llevar a cabo en los dos apartados siguientes, y así respondemos al título que hemos dado al contenido de estas páginas, es una breve incursión en los

---

<sup>35</sup> Sobre el Estado de Derecho y el Estado Social de Derecho puede verse la clara y jugosa exposición realizada por Pascual Sala Sánchez, Presidente Emérito del Tribunal de Cuentas, del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, en su discurso de investidura como Doctor Honoris Causa por la Universidad de Valencia.

Sala Sánchez, Pascual (2014): pp. 9-34.

que consideramos que constituyen los dos problemas más graves, serios e inquietantes que en la actualidad tiene nuestro país: la creciente amenaza a la soberanía nacional, por una parte, y los altísimos niveles de corrupción en los que se ha sumergido nuestra sociedad y que han aflorado en los últimos años de la mano o con motivo del padecimiento de una crisis inédita, por otra. Y en esta incursión, por supuesto, volveremos a toparnos con lo que es o debe ser un Estado de Derecho y un Estado Social o de Bienestar, bastiones, como hemos visto, que nos pueden hacer llegar al logro de la materialización o conquista de esa virtud entre las virtudes, que es la Justicia.

Finalmente, en este paréntesis queremos dejar claro que cuando hablamos de crisis lo hacemos en un sentido amplio, ya que no nos referimos tan sólo a la sombría experiencia de los últimos ocho años en materia económica y pérdida de bienestar, sino que también estamos considerando el profundo cambio experimentado por nuestra sociedad, con su correspondiente reflejo en la nueva y peculiar configuración del ámbito político y del reparto del poder.

## **5. JUSTICIA Y ESTADO DE DERECHO ANTE LA DESOBEDIENCIA: EL ATENTADO A LA SOBERANÍA EN ESPAÑA**

A nadie se le oculta que partiendo de la implantación en España del modelo autóctono que dio en llamarse «estado de las autonomías» en el proceso de transición a la democracia, algunas de ellas, pero muy especialmente, Cataluña, han ido progresando en sus demandas de mayor grado de autogobierno hasta el punto de desembocar en una creciente pérdida de competencias por parte de la Administración Central que han quedado en manos de las correspondientes Comunidades. Esto ha sido posible, entre otras razones, debido al hecho de que a partir de 1992 se inaugura una etapa en la que se acentúa claramente la tendencia a la igualación de los techos competenciales, lo que da lugar, como era previsible, a lo que podría denominarse efecto *leap frogging*, o salto de la rana, provocando, como ya decíamos en uno de nuestros escritos sobre esta materia hace algunos años, una constante fuga hacia adelante en las reivindicaciones.<sup>36</sup>

<sup>36</sup> Fernández Díaz, Andrés (2003b): p. 173.

Resultado de todo ello, y en un contexto de permisividad, dilatación en el tiempo y una cierta ataraxia, ha sido el hecho incontestable de que la Generalitat de Cataluña ha ido avanzando a tal ritmo en su empeño que ha llegado al extremo de aprobar una Resolución en la que se convoca un plebiscito con el fin de declarar unilateralmente la independencia de esa parte del territorio español, dejando claro que la iniciativa se llevará adelante cualquiera que sea la reacción de los poderes públicos centrales y del conjunto del pueblo español. Como era de esperar el Gobierno de España presentó a reglón seguido ante el Tribunal Constitucional la correspondiente impugnación de la Resolución de Independencia aprobada por el Parlamento de Cataluña. La respuesta del Alto Tribunal ha sido clara y sin demora, apoyándose para ello principalmente en el artículo 92 de la nueva Ley 15/2015, de 16 de Octubre de Reforma de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional como garantía del Estado de Derecho, reforma llevada a cabo con el fin de definir la capacidad sancionadora de tan decisiva Institución. En este artículo 92, entre otras disposiciones o medidas, se establece la suspensión de funciones y multas de hasta 30.000 euros, sin perjuicio de que puedan exigirse las responsabilidades penales derivadas del incumplimiento de todas las leyes y normas conculcadas y de la clara y flagrante desobediencia al órgano supremo al no cumplir su sentencia sobre la materia. Ante esta atípica y grave situación, el primer paso que ha dado el Tribunal Constitucional ha consistido en pedir al Fiscal que determine si la Presidenta del Parlamento de Cataluña ha incurrido en responsabilidad penal al desobedecer el mandato emanado del Alto Tribunal. Para ser más exactos, mientras escribimos estas páginas, el 11 de octubre de 2016, la justicia notificaba directamente y en mano al Presidente de la Generalitat y a la Presidenta del parlamento catalán el auto del Tribunal Constitucional que, en esencia, viene a anular el inicio del proceso independentista, a la vez que la Fiscalía ultimaba contra ésta última (Carmen Forcadell) una querrela por desobediencia y prevaricación. Dos días después el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (TSJC) enviaba a juicio al expresidente Artur Mas y a las exconsejeras Irene Rigau y Joana Ortega por desobediencia grave y prevaricación por no haber suspendido la consulta secesionista de 9 de noviembre de 2014, tal como ordenaba el Tribunal Constitucional.

Con el fin de que todas estas actuaciones garantistas respeten los principios fundamentales que conforman y perfilan la idea de justicia, es preciso hacer algunas puntualizaciones respecto a lo que habitualmente se denomina desobediencia civil, materia sobre la

que hay una abundante literatura, pudiendo mencionar, entre otros, a especialistas como Arendt (1973), Garzón Valdés (1981), Rawls (1871, 1982, 1999), Dworkin (1984), o Habermas (1988). Rawls, por ejemplo, al abordar en su Teoría de la Justicia el problema de la desobediencia civil afirma que... *The law is broken, but fidelity to law is expressed by public and nonviolent nature of the act, by the willingness to accept the legal consequences of one's conduct.*<sup>37</sup> Esta cautela al definir lo que hay que entender por desobediencia civil se complementa si, como viene siendo habitual al tratar este tema, se considera que en un sistema democrático el que ejerce o practica la desobediencia civil viola la norma como medio de apelación a la mayoría para que ésta rectifique o consienta, pero siempre recurriendo a los mismos principios constitucionales a los que la mayoría acuden para legitimarse. En el marco de sistemas no democráticos, la desobediencia al derecho con motivación política se hace más bien al amparo del derecho de resistencia o rebelión. Dado que en el caso de Cataluña, no solamente se viola la ley de manera sistemática, sino que se anuncia que continuarán en esa línea, afirmándose además de manera explícita y contundente que no reconocen la autoridad y competencias del Tribunal Constitucional, resulta evidente que no cabe aplicar las interpretaciones que mencionábamos anteriormente, respetuosas con la democracia e incluso con un concepto amplio de justicia. ¿Quiere ello decir que la inamovible ruta trazada por la mano férrea de un partido antisistema, más allá o al margen de lo que realmente piensa el conjunto del pueblo catalán, constituye abierta y descaradamente un proceso de resistencia o rebelión? El lector que haya llegado hasta aquí tiene la palabra, y si la respuesta fuese positiva la rica y compleja maquinaria de todo Estado de Derecho, apoyada en la independencia de jueces y magistrados, tendría que ponerse a funcionar con la eficiencia y las garantías exigibles.<sup>38</sup> Para que ello sea posible resulta indispensable el respeto más absoluto a la división de poderes, algo que pudiera parecer obvio, pero que conviene recordar sin titubeo y sin complejo.

La aportación conjunta, aunque con el inevitable desfase temporal, de *Locke* y *Montesquieu*, de los que ya hablábamos en su momento, constituye casi una reliquia en el campo de la filosofía política que no puede alterarse ni ser objeto de manipulación alguna

<sup>37</sup> Rawls, John (1999): p. 322.

<sup>38</sup> Sobre este punto ver el exhaustivo trabajo de: Suárez Robledano, José Manuel (2015): pp. 332-358.

bajo ningún concepto, pues nació con la libertad y el inicio de la democracia en la Inglaterra del período 1688-1727. En los tiempos convulsionados que vivimos, hasta en las democracias más avanzadas se dan períodos y situaciones en los que esta separación de poderes no aparece todo lo diáfana que debiera, produciéndose de manera más o menos clara injerencias que afectan negativamente al funcionamiento de todos o cada uno de ellos. La anomalía se da con más frecuencia entre los poderes ejecutivo y judicial, como puso de manifiesto el Consejo de Europa en la parte del Informe GRECO de 2014 dedicada al análisis de la corrupción en España. El Grupo de Estados Contra la Corrupción (GRECO), como es sabido, se ocupa de la prevención de la corrupción en los diputados, jueces y fiscales, y pone el énfasis en la necesidad de modificar el método de elección del Fiscal General del Estado, por una parte, y en la politización del Consejo General del Poder Judicial, por otra. Al mismo tiempo recuerda que ya recomendó a nuestro país que al menos la mitad de los jueces deberían ser elegidos directamente por los propios jueces en un procedimiento abierto y democrático. El Informe alertaba que la corrupción en España está poniendo en peligro la credibilidad de las instituciones y, en esencia, de la democracia. Pero de ello nos ocuparemos con más detalle en el apartado o epígrafe siguiente.

Resulta indispensable, sin embargo, en relación con lo que acabamos de decir, poner de relieve que el respeto a la división de poderes constituye un factor de estabilidad en momentos de crisis o situaciones difíciles de resolver, como de hecho está sucediendo en la etapa tan peculiar que se está viviendo en España, que ha estado con un Gobierno en funciones durante un dilatado período de tiempo, y con un poder legislativo que de hecho no ha podido ejercer su actividad, siendo el poder judicial, en su autonomía e independencia, el único que sin discontinuidad se encuentra desarrollando una intensa labor ante los problemas más graves y acuciantes de nuestra sociedad, garantizando así el Estado de Derecho en un marco de inestabilidad y de incertidumbre. En esencia, y para concluir este apartado, podemos afirmar que el que podríamos denominar el «caso de la soberanía catalana» constituye un problema nacional extremadamente serio y complejo, pero también una oportunidad para verificar si la justicia como virtud suprema, y por ende, la aplicación del derecho y las leyes, con todas sus carencias e inconvenientes, están a la altura y en condiciones para poner coto a tan descomunal despropósito como el que tenemos planteado.

## 6. LEY Y JUSTICIA ANTE LA CORRUPCIÓN: LA INCOMPLETUD DEL DERECHO CONTINENTAL

Sobre los tipos de corrupción, así como sobre sus causas y consecuencias, hemos escritos sendos artículos en los que el tema se abordaba con la suficiente amplitud y profundidad. (Sus títulos los podrá encontrar el lector en las referencias bibliográficas). Pero a los efectos del análisis que ahora estamos realizando lo que resulta más relevante es considerar la manera de combatir esta lacra que distorsiona y asola no sólo la economía de cualquier país, sino que destruye la convivencia en sociedad. Al respecto, en un trabajo reciente afirmábamos que en el estudio de la lucha contra la corrupción hay que adentrarse en la actuación de los órganos de control interno y externo, en la disminución de los poderes discrecionales, en la búsqueda de salarios competitivos, en las penas y las sanciones, en las regulaciones, en la solución del problema de la financiación de los partidos, en la mejora de la transparencia y de la información, en el nivel existente en la descentralización del poder e incluso en la reforma del Estado. En esa lucha irrenunciable contra la corrupción nos encontramos con *siete frentes* que nos limitamos a enunciar a modo de orientación, remitiéndonos a la investigación que realizábamos en su momento para llevar a cabo su análisis y valoración.<sup>39</sup> Consideramos que dichos frentes son los siguientes:

- 1.º La descentralización de la Administración Pública y la corrupción.
- 2.º La separación efectiva de los tres poderes.
- 3.º El funcionamiento riguroso del control interno y del control externo.
- 4.º Un especial control de la contratación pública.
- 5.º Una mayor agilidad y mejor estructuración en el funcionamiento del Poder judicial.
- 6.º Una intensificación del control de las corporaciones locales.
- 7.º Una mejora sensible del nivel cultural, así como la recuperación de los valores morales y cívicos.

Conviene hacer dos advertencias. La primera, que el orden establecido al enunciar estas siete cuestiones claves no es aleatorio, sino que responde a un criterio de prioridad. En segundo lugar

---

<sup>39</sup> Fernández Díaz, Andrés (2014): pp. 65-85.

que, no obstante lo que acabamos de decir, el punto séptimo, que como hemos visto se refiere a una mejora del nivel cultural y a la recuperación de los valores morales, aunque figura como el último de los frentes, requiere un tratamiento muy especial y delicado dado que constituye, dicho sea en términos matemáticos, la **variable independiente** de la función, o lo que es lo mismo, si este condicionante no se cumple o alcanza, el grave problema de la corrupción nunca encontrará remedio. Y como no podía ser de otra manera, destacamos el frente número cinco, ya que se refiere a la materia que estamos contemplando en esta reflexión. De ello nos ocupamos a continuación.

La situación del poder judicial en España, como se ha puesto de manifiesto en varias ocasiones, es realmente preocupante, dándose un ramillete de problemas de diversa índole y distinto calado. Por una parte nos hallamos ante una administración fundamental que no cuenta con los recursos necesarios para su modernización y funcionamiento ágil con arreglo a lo que constituye las pautas en el conjunto de las Administraciones Públicas y en la sociedad en general, lo que sin duda contribuye a la lentitud en la solución de los casos que tiene que abordar la Administración de Justicia. Esta lentitud y demora se ha convertido a lo largo de los años en algo consustancial a nuestra manera de ser y funcionar, algo que consideramos admisible y normal, porque con ello hemos estado conviviendo. Pues bien, ésta constituye una de las cuestiones que hay que resolver sin pérdida de tiempo, pues ello termina por afectar negativamente a los derechos de los ciudadanos, y porque contribuye de manera clara y hartamente comprobada a la impunidad ante la corrupción.

En segundo lugar nadie puede dudar, como ya anticipábamos, que la democracia exige la independencia de los jueces y tribunales, no debiéndose consentir cualquier influencia directa e indirecta del poder político en el ámbito de la administración de justicia, pues ello, además de no respetar la separación de poderes, pone en grave riesgo los derechos y garantías de la sociedad en su conjunto. Sobre esta importantísima cuestión ya se han pronunciado, como vimos con anterioridad, los órganos e instituciones de la Unión Europea en sus recientes informes relativos a la corrupción en España, y de una forma más puntual, al método de elección de los jueces en nuestro país.

Conviene recordar antes de seguir adelante que el Derecho como ordenamiento jurídico, las normas y leyes puntuales, instru-

mentos y sustento del mismo, la Justicia, en la cúspide y por encima de todo ello, que implica fundamentalmente, como vimos al inicio de este trabajo, una idea de *igualdad*, otra de *proporción*, y una tercera de ética común, que sirve de piedra de toque a la legitimidad de la ley, constituyen en nuestra opinión los componentes básicos de lo que podríamos llamar Ciencia del Derecho. A estos componentes, a modo de principios, podríamos añadir el papel de la *jurisprudencia*, y especialmente el relevante ejercicio de la *interpretación*. Esta última característica puede considerarse determinante para distinguir entre Derecho Continental y Derecho Anglosajón o Common Law, algo fundamental y en lo que no se suele reparar. Al respecto recordemos que en el Proyecto de Código Civil en el año VIII de la era napoleónica (1803) se retiró el artículo que decía: *Le juge, à défaut de loi précise, est un ministre d'équité.*<sup>40</sup>

Hemos adelantado que el último de los frentes a combatir para acabar con la corrupción se mueve en el amplio y trascendental campo de la moralidad y los valores. Es posible que la predisposición para lo ilícito esté vinculada al hecho de que la cultura o subcultura a la que está adherido el sujeto no contemple normas morales que sancionen la corrupción o el fraude en asuntos relacionados con la actividad pública algo, que como sucede con el timbre de la voz, puede sonar de manera áspera y estridente debido al elevado número de armónicos, todo ello según nos dice los principios de la estética aplicada a la música. Pero aunque fuese así, hay que dejar claro que la corrupción constituye un fenómeno que no debe plantearse de forma exclusiva en el ámbito de la responsabilidad pública o en el de la gestión de las empresas privadas, ni en las distintas y numerosas formas que adopte, sino que es preciso considerarla en el marco de la sociedad en su conjunto y en cada uno de sus miembros. En esencia, *con estas palabras nos estamos refiriendo a la recuperación de la ética en todos los dominios, es decir, en la actitud moral de los individuos, en el campo del Derecho, en el de la Economía, en el de la Gestión Pública, en la atención que hay que prestar ante la creciente desigualdad, y el de una administración de justicia más ágil, clara y proporcionada, ajustada a ley e indiscriminada, no atada sistemáticamente a la letra de la norma, sino abierta y con capacidad de interpretación.*<sup>41</sup>

<sup>40</sup> Oppetit, Bruno (1999): p. 121.

<sup>41</sup> Fernández Díaz, Andrés (2004): pp. 23-65.

Bajando un poco el tono serio y académico de nuestras reflexiones, y acercándonos más a la realidad por muy desalentadora que nos resulte, podemos afirmar que el individuo de nuestros días se mueve en una sociedad que parece que hubiese invertido la escala de valores, en una sociedad teledirigida por los medios, y que es menos libre de lo que parece. Pero hay otra sociedad integrada por personas con unos niveles de educación más o menos buenos, pero que con frecuencia son víctimas del contagio y la percolación. Esa conjunción o dualidad, según queramos denominarla, constituye el origen o la fuente de los que con el paso del tiempo, y si se dan las circunstancias propicias, se convertirán en individuos proclives a la corrupción, en gran medida motivados por la tendencia adquirida a perseguir dinero fácil.

Pero además de la importancia y la influencia del marco, hay un problema de recuperación y ordenación de valores, y ante la ausencia de los mismos y la indudable colaboración del sistema, esta componente de la dualidad busca instalarse en el poder, consistiendo el próximo paso en encontrar la manera de enriquecerse, quebrantando sistemáticamente la ley y los principios éticos. Ello deja claro que se requieren cambios de los patrones educativos y de la conducta y referencia éticas de los responsables de la formación integral, es decir, fundamentalmente, de los centros educativos, el marco familiar y las instituciones culturales, sin dejar de lado un profundo cambio de rumbo y de actitud en los restantes miembros de la sociedad, o para ser más claros y contundentes, de la sociedad en su conjunto. Estamos hablando de lo que es determinante en la lucha contra la corrupción, pues, como decíamos en su momento, este frente constituye nada menos que la variable independiente de la función, y por ello, si en el mismo nada se consigue, nunca resolveremos la enfermedad social y moral que nos denigra y empequeñece, y cada vez nos alejaremos más del deseado equilibrio armonioso entre el progreso científico, tecnológico y material, y el adelanto intelectual, cultural y moral. Resulta claro y evidente que hay que ir a las raíces de la corrupción si queremos regenerar la vida social y política, y ello exige recuperar los valores morales y éticos.

Hechas estas consideraciones, habiendo dejado claro el papel y la gran tarea que la administración de justicia está llevando a cabo ante la interminable retahíla de casos y tramas de corrupción que padecemos actualmente en España, que no citamos por ser de sobra conocidos, vamos a recoger a continuación algunas de las reformas que se han realizado en el marco legal y que constituyen poderosas armas en la lucha contra la corrupción.

En primer lugar tenemos la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo, que constituye la transposición de la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo. Esta Ley viene a unificar el tratamiento jurídico de ambos fenómenos-blanqueo y terrorismo-, y establece que el Ministerio del Interior es el titular de todos aquellos aspectos relacionados con el bloqueo de la financiación del terrorismo, mientras que es la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, encuadrada en la Secretaría de Estado de Economía, el órgano competente para las materias vinculadas con la prevención de capitales. El Servicio Ejecutivo de dicha Comisión, SEPBLAC, es uno de los dos órganos de apoyo de la misma, se encuentra adscrito al Banco de España, y se constituye en la Unidad de Inteligencia Financiera de nuestro país. Hay que prestar una atención especial a la definición de blanqueo de capitales que se recoge en el artículo 1.2 de esta Ley, y considerar la recomendación del Grupo de Acción Financiera Internacional o Financial Action Task Force (GAFI-FATF) a sus miembros de definir el delito de blanqueo con la mayor amplitud posible, postura muy acertada y coincidente con el código penal estadounidense y, en determinados supuestos, con el código alemán.<sup>42</sup>

En segundo lugar es preciso mencionar la Ley 19/2013, de 9 de diciembre de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, tan necesaria como esperada, dado que España era uno de los pocos países europeos que carecía de esta normativa. En el preámbulo se afirma que en el ordenamiento jurídico español ya existen normas sectoriales que contienen obligaciones concretas de publicidad activa para determinados sujetos, viniendo la nueva ley a ampliar la vinculación a un importante número de sujetos o instituciones entre las que se encuentran todas las Administraciones Públicas, los órganos del Poder Legislativo y del Poder Judicial, en lo que se refiere a sus actividades sujetas a Derecho Administrativo, así como otros órganos constitucionales y estatutarios. Consta la Ley de un Título preliminar, un Título I sobre Transparencia de la actividad pública, un Título II sobre Buen Gobierno, y un Título III sobre la creación del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, con un total de 40 artículos, a los que hay

<sup>42</sup> Peláez Ruiz-Fornells, Alejandro (2013): pp. 18-44.

que añadir 8 Disposiciones adicionales y 9 Disposiciones finales. En esta estructura, el Título I de la Ley regula e incrementa la transparencia de la actividad de todos los sujetos que prestan servicios públicos o ejercen potestades administrativas mediante un conjunto de previsiones que se recogen en dos capítulos diferenciados y desde una doble perspectiva: la publicidad activa y el derecho de acceso a la información. Resulta muy significativo lo que se afirma al comienzo del Preámbulo de este Proyecto de Ley: *La transparencia, el acceso a la información pública y las normas de buen gobierno deben ser los ejes fundamentales de toda acción política. Sólo cuando la acción de los responsables públicos se somete a escrutinio, cuando los ciudadanos pueden conocer cómo se toman las decisiones que les afectan, cómo se manejan los fondos públicos o bajo qué criterios actúan nuestras instituciones podremos hablar de una sociedad crítica, exigente y que demanda participación de poderes públicos. Los países con mayores niveles en materia de transparencia y normas de buen gobierno cuentan con instituciones más fuertes, que favorecen el crecimiento económico y el desarrollo social. En estos países, los ciudadanos pueden juzgar mejor y con más criterio la capacidad de sus responsables públicos y decidir en consecuencia. Permitiendo una mejor fiscalización de la actividad pública se contribuye a la necesaria regeneración democrática, se promueve la eficiencia y eficacia del Estado y se favorece el crecimiento económico.*<sup>43</sup>

En tercer lugar es preciso destacar el papel y el reforzamiento que va a suponer la reforma del código penal en la lucha contra la corrupción. Dicha reforma se recoge en la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. La nueva Ley consta de un extenso preámbulo, de un único artículo, de 260 modificaciones, de 3 disposiciones adicionales, de 4 disposiciones transitorias, de una disposición derogatoria única, y de 8 disposiciones finales.

En lo que nos atañe, en el preámbulo se dice que se introducen modificaciones para reforzar la punición de todos los delitos relacionados con la corrupción, en el ámbito de la Administración Pública, con el fin de elevar las condenas previstas en la actualidad. Así sucede en los delitos de prevaricación administrativa, infidelidad en la custodia de documentos y revelación de secretos, cohecho, tráfico de influencias, en la apropiación indebida y administración desleal cometida por funcionarios públicos, y fraudes y exacciones ilegales, entre otros. A los efectos correspondientes se

<sup>43</sup> BOE de 10 de diciembre de 2013. Preámbulo (I).

crea, dentro del Capítulo XI del Título XIII del Libro II del Código Penal una nueva sección referida a los delitos de corrupción en los negocios. Finalmente, la modificación número 163 de la Ley de Reforma incluye un nuevo Título XIII bis en el Libro II, que estará integrado por los nuevos artículos 304 bis y 304 ter, con la rúbrica siguiente: «De los delitos de financiación ilegal de los partidos políticos». De esta forma se refuerza el marco penal de estos delitos, de tanta relevancia e impacto en la sociedad y en la imagen y credibilidad de los políticos compensando, por otra parte, las carencias que puedan darse en la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos, por la que se modifican la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los Partidos Políticos, la Ley Orgánica 6/2002, de 27 de junio, de Partidos Políticos y la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.

Las tres leyes que acabamos de considerar constituyen sin duda alguna poderosos instrumentos en la lucha contra la corrupción, especialmente la primera, a cuyo amparo, y durante los años transcurridos desde su aprobación, se están destapando continuos y escandalosos casos que han sido o están siendo objeto de investigación y procesamiento, aunque no hay que restarle importancia al hecho de que el nuevo Código Penal dedica en la tercera de las leyes mencionadas una parte esclarecedora e importante a reforzar las penas contra los delitos que caen dentro del amplio y variado campo de la corrupción. La segunda de las leyes referidas, es decir, la de Transparencia, Acceso a la Información y Buen Gobierno, con independencia de que se trata de cumplir con una obligación normativa que, como decíamos, teníamos pendiente con la Unión Europea, surge con el objetivo de crear un sistema de interconexión entre Administración y administrado que permita el libre acceso a la información en un proceso de feed-back que redunde en un mayor grado de conocimiento y en una mejora de la gestión pública.

## **7. LA APLICACIÓN DE LA LEY ANTE UNA CRISIS ECONÓMICA Y DE SOCIEDAD**

Comenzamos este apartado con una pregunta que aparentemente tiene una clara respuesta. ¿Puede afectar una crisis económica y social al ejercicio de la Ley, a la correcta aplicación del Derecho y al logro de la justicia? La respuesta, en una primera aproximación, parece que sería negativa, en el sentido de que la

Ley y el Derecho han de respetarse y cumplirse en cualquier condición o circunstancia, pero en realidad sería negativa tan sólo como cuestión de principio y en una primera instancia. Esto es así, en nuestra opinión, porque los desequilibrios y las alteraciones que se producen en toda crisis del tipo de la que padecemos desde hace algo más de ocho años dan lugar a la aparición de numerosos y variados problemas, algunas veces de nuevo cuño que, con no poca frecuencia desbordan la línea marcada por la ley incurriendo así en delito. Ante ello toda la fuerza y el arsenal que constituye el aparato judicial tienen que ponerse en funcionamiento, en el bien entendido que han de adaptarse a las características, comportamiento y evolución del nuevo marco económico social. Ello implica, a todas luces, la necesidad de cambios y ampliaciones en el marco legal que supongan reforzar su capacidad de enjuiciamiento y sancionadora en la medida que sea necesario para afrontar cuanto atente contra todo lo que supone e integra el Estado de Derecho.

Para descender y profundizar en nuestro análisis podemos tomar como referencia, muestra y laboratorio el creciente y ubicuo problema de la corrupción, que ya conocemos, y que dada su naturaleza poliédrica nos permite cubrir un amplio campo de delitos que abarca, entre otros, el cohecho, el soborno, la malversación, el blanqueo de capitales, el fraude fiscal, el tráfico de drogas, el tráfico de armas, el tráfico de personas, la criminalidad organizada, y la financiación del terrorismo. Ante todo ello, tanto los agentes como las instituciones que componen la Administración de Justicia han de reaccionar, y así lo están haciendo, de forma que, respetando el principio de proporcionalidad entre el delito y la pena así como el que incorpora la interpretación de la norma y la jurisprudencia, ejerzan la justicia sin caer en la laxitud y en injustificadas demoras procesales evitando, por otra parte, la reiterada desproporción, en casos de penas de cárcel, entre el tiempo establecido en la sentencia condenatoria y el que realmente se cumple, y podríamos citar numerosos casos al respecto. Obviamente, cuanto decimos no implica disminuir la importancia que tienen las medidas y procedimientos en materia de reinserción social siempre, lógicamente, que estén debidamente fundadas y aplicadas con acierto.

Hay que advertir que cuando empleamos la expresión Administración de Justicia lo hacemos en términos generales, pero en el amplio campo de la corrupción nos encontramos, como ya vimos, con delitos que con gran frecuencia surgen o se relacionan con el sector público, por lo que necesitan que su control y enjuiciamiento lo llevan a cabo instituciones especiales, como pueden ser el

Tribunal de Cuentas o la Fiscalía Anticorrupción, por citar las dos más importantes y las que se han enfrentado con conocidos e importantes casos de corrupción.<sup>44</sup>

En una situación de cambio como la que estamos viviendo en la actualidad, a todo lo expuesto con anterioridad relativo a las instituciones y a los agentes protagonistas o responsables de administrar justicia, hay que añadir la necesidad de una apremiante modernización que permita aumentar sensiblemente la eficiencia en el ejercicio de la misma. Las reformas acometidas, como la Ley 10/2010 sobre Blanqueo de Capitales y Financiación del Terrorismo, o las importantes modificaciones introducidas en el Código Penal, como ya vimos, constituyen un apoyo logístico esencial y de gran envergadura, pero no rendirán sus frutos de manera satisfactoria si no se lleva a cabo asimismo la referida modernización que afectaría de manera positiva a la duración de los procesos, acabando con el estigma de la lentitud que ha venido caracterizando a la actividad judicial, con el agravante que supone la prescripción de numerosos delitos por el simple paso del tiempo en el desarrollo procesal.

Las consideraciones que estamos haciendo en torno al funcionamiento de la administración judicial en una sociedad cambiante o en crisis, que es la misma cosa, deben ir más lejos si, como decíamos en la introducción, cabe interpretar la concepción de la justicia como un logro o bien superior que hay que alcanzar mediante los recursos y armas que nos proporciona el marco jurídico, que es el que ahora constituye el objetivo principal de nuestro análisis, en el bien entendido que si hablásemos de lograr la justicia en un sentido pleno tendríamos que contemplar y añadir el conjunto de instrumentos y medidas de política económica y social que proporciona la base del bienestar material.<sup>45</sup> Pero lo sustancial de nuestro

---

<sup>44</sup> Al respecto deseamos manifestar que es preferible reforzar la tarea y mejorar la eficiencia de estas Altas instituciones que crear nuevos organismos de control o supervisión que se solapan con la capacidad de las mismas y que en algunos aspectos suponen una innecesaria duplicidad. Tal es el caso, en nuestra opinión, de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, creada por la Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, y que se adscribe al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

<sup>45</sup> A lo largo de este trabajo, con independencia de lo contenido en el apartado que estudia la justicia en el marco de la filosofía, hemos distinguido, a nuestros efectos, entre justicia en sentido estricto y justicia en sentido amplio o pleno, jugando el Derecho y las Leyes un papel esencial y diferenciador. Pero ello no obsta para aceptar las clasificaciones que hacen algunos tratadistas, distinguiendo entre

análisis se ha enfocado hacia los problemas más inmediatos e importantes que tenemos ante nosotros (como los dos que analizábamos por su gravedad y a manera de ejemplo) y que, sin renunciar a una visión más amplia y voluntarista, requieren una actuación directa, consustancial al Estado de Derecho y en la que nos movamos con todos los medios que nos pueda proporcionar la administración de justicia respetando, obviamente, cuantos principios generales de la moral y del derecho han desfilado en nuestra exposición.

## **8. ALGUNAS REFLEXIONES FINALES**

Al relacionar y establecer diferencias entre ética, derecho y política se pone de manifiesto que es más difícil separar el derecho de la política que de la ética, y ello porque de hecho el procedimiento democrático de creación del derecho cae de lleno en el ámbito de la política, y asimismo, porque la política logra su expresión más completa en disposiciones jurídicas, y viceversa las disposiciones jurídicas, o al menos aquellas de tipo legislativo, deben tanto su existencia como su formulación a la política. Ello, en esencia, supone admitir que la política genera el derecho, lo que quiere decir que para mantenerse independiente de la política el derecho debe cortar las relaciones con la autoridad normativa. Esto es así en el Derecho Continental, pero conviene precisar que en el Derecho Anglosajón o Common Law la creación del derecho depende de la actividad jurisdiccional, lo que muy probablemente lo liga menos a la política que en el caso del derecho creado legislativamente. Estas referencias a cuestiones tan básicas y fundamentales nos remiten, en última instancia, al tema tan importante como complejo de la relación entre justicia y derecho a la luz de los problemas derivados de la crisis de legitimidad en la sociedad contemporánea, pero además contribuyen a aclarar el significado del derecho como específica institución social normativa, en relación a otras instituciones normativas como la ética y la política.<sup>46</sup>

Un aspecto que resulta necesario considerar es que así como sucede en el caso de las relaciones entre derecho y ética, la diferencia entre derecho y política no debería depender de sus respectivos

---

justicia individual y justicia social, justicia conmutativa o justicia distributiva, justicia ideal o justicia concreta, justicia general o justicia particular. Ver sobre este punto: Oppetit, Bruno (1999): pp. 29-31.

<sup>46</sup> Rosenfeld, Michel (2000): pp. 131-134.

contenidos, sino de sus distintas perspectivas. Pero dicho aspecto puede ser más difícil de captar en el caso de la política que en el caso de la ética, dado que la política penetra y está presente no sólo en el proceso de creación del derecho, sino también y con frecuencia en las sucesivas utilizaciones y aplicaciones. Aunque todo ello puede entenderse, hay que dejar bien claro que estas inevitables interconexiones no pueden afectar negativamente a la función garantista de la jurisdicción y de la división de poderes, sin la cual ponemos en peligro el Estado de Derecho y todo cuanto del mismo se deriva.

Hemos planteado las relaciones entre derecho y ética, y entre derecho y política, respectivamente. En el trasfondo de estas relaciones se encuentra la justicia entendida de forma estricta y pragmática. Pero hablábamos en el inicio de este trabajo de la justicia en sentido amplio y en el marco de la filosofía. En este contexto nos referíamos a la justicia social, cuyo correlato sería el Estado del Bienestar, en cuyo análisis no nos deteníamos pero que constituye, junto al Estado de Derecho, el otro puntal clave para garantizar la prevalencia de la justicia en tiempos difíciles, y es por ello por lo que nos permitimos al menos unas consideraciones sobre el mismo.

Insistimos, al respecto, en que sobre la Economía del Bienestar ya nos hemos ocupado con detalle en sendos artículos a los que nos remitíamos al comienzo de este artículo, por lo que en estas líneas tan sólo nos interesa resaltar el hecho de que la búsqueda de la justicia social da lugar a actuaciones de tipo económico en las diferentes áreas o parcelas que integran la política social (sanidad, educación, cultura, acceso a la vivienda, subsidio de desempleo, etc), lo que supone una importante actividad económica en cuya gestión pueden darse circunstancias y oportunidades que constituyan un caldo de cultivo para la corrupción. Resulta fácil comprender que de esta forma esta vertiente social de la justicia se sitúa o incrusta en el terreno de la justicia en sentido estricto, o lo que es lo mismo, en el ámbito propio del Estado de Derecho, con todo lo que ello conlleva en términos de ordenamiento jurídico, de administración jurisdiccional, de aplicación de la compleja legislación establecida sobre los distintos tipos de delitos que se pudiesen cometer, y del funcionamiento de tribunales, jueces y magistrados como componentes de la estructura judicial. Se produce, pues, un punto de encuentro entre las dos visiones o interpretaciones más habituales e interesantes de la justicia cuando la contemplamos como bastión a defender en situaciones problemáticas y de cambios convulsos en la sociedad. En realidad no aspiramos a que la justicia siempre de

gloria el camino, que convierta la Tierra en un paraíso, y que haga a los hombres iguales a los dioses, como se canta en las inspiradas estrofas de La Flauta Mágica; se trata más bien, y no es poco, de que presida y guíe el pensamiento y la conducta de una sociedad en desconcierto y que no termina de entender, definir, y valorar el cambio de coordenadas bruscamente experimentado, intentando de ese modo reinstaurar los valores y principios fundamentales, paliando al mismo tiempo todo el daño que en esa sociedad y en los individuos que la componen pueda estar produciéndose.

Madrid, otoño de 2016.

## 9. REFERENCIAS

- ARISTÓTELES (1997): «Política», Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.
- ARISTÓTELES (1999): «Ética a Nicómaco», Centro de Estudios Constitucionales, Madrid.
- ATIENZA, Manuel (2000): «Tras la justicia», Editorial Ariel, Barcelona.
- BARBERIS, Mauro (1993): «Introduzione allo studio della filosofia del diritto», IL Mulino, Bologna
- BESSONE, Magali (2000): «La Justice», Flammarion, Paris.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (1999): «El teorema de Gödel y la incompletud de la jurisdicción contable», Revista Española de Control Externo, n.º 2, Tribunal de Cuentas, Madrid.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (2001): «Sobre la Teoría de la Justicia: Una primera aproximación», Revista Española de Control Externo, n.º 9, Tribunal de Cuentas, Madrid.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (2003<sub>a</sub>): «John Rawls y el contractualismo», Revista Española del Tribunal de Cuentas, n.º 13, Tribunal de Cuentas, Madrid.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (2003<sub>b</sub>): «Descentralización, globalización y pacto local», Revista Española de Control Externo, n.º 15, Tribunal de Cuentas, Madrid.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (2004): «La recuperación de la ética en la economía a través de la teoría de la justicia», Discurso de Inves-tidura como Doctor Honoris Causa por la Universidad de Cádiz, Servicio de Publicaciones.

- FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (2014): «Sobre la corrupción: otra vuelta de tuerca», *Revista Española de Control Externo*, n.º 48, Tribunal de Cuentas, Madrid.
- HART, H.L.A. (1997): «The Concept of Law», Clarendon Press. Oxford.
- KANT, Immanuel (1985): «La paz perpetua. Ensayo filosófico», Tecnos, Madrid.
- KANT, Immanuel (1999): «La Metafísica de las Costumbres», Tecnos, Madrid.
- KELSEN, Hans (1948): «Law, State and Justice in the Pure Theory of Law», *Yale Law Journal*, 57.
- LAMPEDUSA, Giuseppe Tomasi (1997): «IL Gattopardo», Feltrinelli, Milano.
- LEIBNIZ, G.W. (1991): «Los elementos del Derecho natural», Tecnos, Madrid.
- LUKÁCS, Georg (1963): «El joven Hegel», Editorial Grijalbo, México D.F.
- MARÍAS, Julián (1966): «Historia de la Filosofía», Editorial Revista de Occidente, Madrid.
- MUGUERZA, Javier (1998): «El tribunal de la conciencia y la conciencia del tribunal», en Rodolfo Vázquez (Edit.), *Derecho y moral*, Editorial Gedisa, Barcelona.
- OPPETIT, Bruno (1999): «Breve storia della filosofia del diritto», il Mulino, Bologna.
- PALOMBELLA, Gianluigi (1999): «Filosofía del Derecho», Tecnos, Madrid.
- PASCAL, Blaise (1998): «Pensamientos», Ediciones Cátedra, Madrid.
- PELÁEZ RUIZ-FORNELLS, Alejandro (2013): «De los rendimientos ilícitos a su legitimación. Efectos e implicaciones de política económica». Tesis Doctoral dirigida por el Prof. Andrés Fernández Díaz, Universidad Complutense de Madrid.
- PLATÓN (1999): «Las Leyes», Editorial Gredos, Madrid.
- RAWLS, John (1999): «A Theory of Justice», Oxford University Press.

- RICHTER, Melvin (1975): «Montesquieu». Enciclopedia Internacional de las Ciencias Sociales, Aguilar, Madrid.
- ROSENFELD, Michel (2000): «Interpretazioni», il Mulino, Bologna.
- SALA SÁNCHEZ, Pascual (2014): «Discurso de Investidura como Doctor Honoris Causa por la Universidad de Valencia», Universitat de València.
- SALMERÓN, Fernando (1998): «Sobre moral y derecho», en Rodolfo Vázquez (Edit.), *Derecho y moral*, Editorial Gedisa, Barcelona.
- SUÁREZ ROBLEDANO, José Manuel y PÉREZ-CRUZ MARTÍN, Agustín J. (2015): «Independencia Judicial y Consejos de la Judicatura y Magistratura», Atelier, Libros Jurídicos, Barcelona.
- TUGENDHAT, Ernst (1997): «Lecciones de Ética», Gedisa, Barcelona.



# El control externo de las cuentas públicas de la Unión Europea y su «conciencia financiera»: el Tribunal de Cuentas (TCUE)<sup>1</sup>

---

**Manuel Luis Pérez García**

Doctor en Derecho

Asesor técnico del Tribunal de Cuentas de España

## RESUMEN

El control externo de las cuentas en la Unión Europea está atribuido a su Tribunal de Cuentas en cooperación con las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los Estados miembros. En este trabajo nos ocuparemos de su creación y evolución histórico-normativa hasta su consagración tardía<sup>2</sup> como institución de pleno derecho, incluyendo una breve referencia a la situación anterior. A continuación, abordaremos algu-

---

<sup>1</sup> Versión revisada de la comunicación presentada en la Mesa 4: «Integración europea y Constitución económica», del XIV Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España: «La Constitución española treinta años después de la integración europea», celebrado los días 4 y 5 de febrero de 2016, en la Universidad de Deusto (Bilbao).

<sup>2</sup> Como institución tardía es calificada por el profesor alemán ADEN: «*The ECA as a belated European institution*». La negrita es nuestra. Cfr. ADEN, Hartmut (2015): «The European Court of Auditors and Its Relationship with National Independent Audit Institutions: The Evolving Audit Function in the EU Multilevel System», en BAUER, Michael W. y TRONDAL, Jarle (eds.), *The Palgrave Handbook of the European Administrative System*, Basingstoke, Palgrave Macmillan, pág. 313. Aunque no faltan autores que consideran que el Tribunal de Cuentas Europeo, ya desde su creación, gozaba *de facto* de un estatus institucional. Por todos, MARTY-GAUQUIÉ, Henry (1998): *Le controle externe des Finances Publiques Européennes*, Bruselas, Ed. Labor, pág. 45.

nos de sus aspectos competenciales y organizativos más relevantes. Además, se analiza su exiguo papel en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, por último, estudiaremos las relaciones de cooperación con el Tribunal de Cuentas de España. Es significativa la escasa atención por parte de la doctrina científica, europea y española, sobre esta institución en relación con otras (la comparación con el Tribunal de Justicia resulta abrumadora). Sirva este trabajo para mostrar su compleja función y ofrecer al lector una referencia a la bibliografía más relevante en esta materia.

**PALABRAS CLAVE:** Tribunal de Cuentas europeo, Unión Europea, control externo, Tribunal de Justicia, cooperación.

#### ABSTRACT

*The external control of accounts in the European Union is attributed to its Court of Auditors in cooperation with the Supreme Audit Institutions of the Member States. In this paper we will deal with its creation historical and legal developments until late consecration as an institution in its own right, including a brief reference to the previous situation. Then, we will address some of the most relevant competencies and organizational aspects. In addition, it analyzes its meager role in the Court of Justice and, finally, studies the relations of cooperation with the Court of Auditors of Spain. Draws attention the little regard from the scientific, European and Spanish, doctrine on this institution in comparison with others (compared to the Court of Justice is overwhelming). Serve this work to show its complex function and provide the reader with a reference to the relevant literature on this subject.*

**KEYWORDS:** *European Court of Auditors, European Union, external control, European Court of Justice, cooperation.*

#### ÍNDICE

1. Introducción.—2. De órgano comunitario a séptima institución europea.—3. TCUE: Funciones, composición y organización.—4. El TCUE en la jurisprudencia luxemburguense.—5. Relaciones entre el TCUE y el Tribunal de Cuentas español.—6. Conclusiones.—7. Bibliografía.

#### 1. INTRODUCCIÓN

Las entidades fiscalizadoras superiores (EFS)<sup>3</sup> son órganos públicos encargados de fiscalizar la regularidad de las cuentas y gestión financiera. En ocasiones también se les asignan funciones jurisdiccionales, para juzgar y hacer efectiva la denominada responsabilidad

<sup>3</sup> También conocidas a nivel internacional como SAIs, *Supreme Audit Institutions*.

contable. Desde antaño el control que versa sobre la actividad económica-financiera del Estado ha sido denominado control externo. Dicho control es externo porque lo realiza un órgano que se encuentra desligado del Ejecutivo y su Administración, sujetos principales de la actividad de control<sup>4</sup>.

El control externo es realizado en los Estados democráticos avanzados por entidades fiscalizadoras superiores con distinta denominación, organización y funciones, pero que persiguen un objetivo común: controlar el gasto público, es decir, el uso dado al dinero aportado por cada ciudadano como contribuyente al Estado. El control de los fondos públicos es el complemento necesario e imprescindible de la potestad presupuestaria. Con el ejercicio del control sobre los fondos públicos se cierra el denominado ciclo presupuestario. Los distintos parlamentos son órganos políticos y no técnicos, y no cuentan con la organización ni los medios personales ni materiales adecuados para realizar un control efectivo sobre el gasto público. Estos se auxilian o apoyan en órganos específicos de control externo que deben ser independientes.

Los dos sistemas originarios de control externo del gasto público son el jurisdiccional francés (*Cour des Comptes*) y el parlamentario británico<sup>5</sup>. El sistema estadounidense es un modelo derivado del segundo y tal como expone SALINAS SÁNCHEZ<sup>6</sup>, la independencia de las colonias americanas de Gran Bretaña es un claro ejemplo

---

<sup>4</sup> La *summa divisio* entre control interno y externo está incorporada a la Declaración de Lima de 1977 de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), creada en 1953 bajo los auspicios de la Organización de Naciones Unidas (ONU), con el fin de fomentar el intercambio de conocimientos y experiencias entre las EFS. La Declaración define las líneas básicas de auditoría que deberán implementarse en todos los países. El artículo 3, «Control interno y externo» establece: «1. Los órganos de control interno pueden establecerse en el seno de los diferentes departamentos e instituciones; los órganos de control externo no pertenecen a la organización de la institución que debe ser controlada. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores son órganos del control externo». El TCUE es miembro de INTOSAI y EUROSAI, grupo regional europeo del anterior. Sobre las relaciones entre estas instituciones véase ROMERO ABOLAFIO, Juan José (2014): «El papel institucional del Tribunal de Cuentas Europeo», en ADAME MARTÍNEZ, Jesús y RAMOS PRIETO, Francisco (coords.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 953-956.

<sup>5</sup> Sobre la imbricación entre presupuesto y parlamentarismo véase RUIZ TARRÍAS, Susana (2003): *Presupuesto y parlamentarismo. La aportación del presupuesto a la formación del parlamentarismo continental europeo*, Sevilla, Fundación El Monte.

<sup>6</sup> SALINAS SÁNCHEZ, Francisco Javier (1993): *Economía Política Constitucional de los Presupuestos Públicos*, Madrid, Tecnos, pág. 50.

a nivel histórico del desarrollo paralelo de las instituciones financieras e instituciones políticas.

Salvando las distancias temporales y materiales, en el proceso de integración europea el progresivo reforzamiento de la posición y funciones del Parlamento ha redundado en la creación y paulatina potenciación del Tribunal de Cuentas.

VALLÈS VIVES<sup>7</sup> distingue cuatro modelos de control superior del gasto público siguiendo el criterio de la ubicación del órgano superior de fiscalización en el respectivo entramado constitucional: en el poder Ejecutivo, Legislativo o Judicial, o que tenga su propio lugar dentro del sistema de poderes con una configuración totalmente autónoma. En Suiza (*Eidgenössische Finanzkontrolle*) y Dinamarca (*Rigsrevisionen*), los órganos de control superior forman parte orgánicamente del Ejecutivo. En Francia (*Cour des Comptes*) e Italia (*Corte di Conti*) orgánicamente están en los aledaños del poder Judicial. En Portugal (*Tribunal de Contas*) y Grecia (*Ελεγκτικό Συνέδριο*) pertenecen a aquél. En España (Tribunal de Cuentas), Reino Unido (*National Audit Office*), Bélgica (*Cour des Comptes*), Noruega (*Rigsrevisionen*), Austria (*Rechnungshof*) y los Estados Unidos de América (*Government Accountability Office* o GAO), se ubican en el Legislativo. En la República Federal de Alemania (*Bundesrechnungshof*) y en la propia UE, las EFS se acercan al modelo de independencia absoluta, tanto funcional como orgánica<sup>8</sup>. En todo caso ninguno de estos modelos se presenta de manera pura, sino que en la práctica se dan múltiples sistemas híbridos.

---

<sup>7</sup> VALLÈS VIVES, Francesc (2003): *El control externo del gasto público: configuración y garantía constitucional*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, pág. 100.

<sup>8</sup> El profesor ADEN, catedrático en Bonn y antiguo Auditor del Tribunal de Cuentas federal alemán ha profundizado en la nueva posición del TCUE en la UE. Véase ADEN, Hartmut (2015): «The European Court of Auditors and Its Relationship with National Independent Audit Institutions: The Evolving Audit Function in the EU Multilevel System», en BAUER, Michael W. y TRONDAL, Jarle (eds.), *The Palgrave Handbook of the European Administrative System*, Basingstoke, Palgrave Macmillan, págs. 313-326. En este trabajo (capítulo de una obra colectiva) se analiza, desde un enfoque multidisciplinar: ciencia administrativa, políticas públicas y Derecho, el papel que el Tribunal de Cuentas Europeo y las instituciones nacionales de auditoría externa juegan en el emergente sistema administrativo de la UE. El análisis se estructura en torno a tres cuestiones: 1) ¿Cuál es el papel específico que desempeña el TCUE en el sistema político-administrativo de la UE?; 2) ¿El sistema administrativo de la UE está modificando la actuación de las entidades de control preexistentes en su función de fiscalización independiente, y cuál es el impacto del sistema administrativo multinivel de la UE en los procesos establecidos de control administrativo y de rendición de cuentas?; y 3) ¿Hasta qué grado está la supranacionalización del control externo sustituyendo la

Aunque los Tratados que han gestado la Unión Europea son formalmente Tratados internacionales, la UE ni es una organización internacional según los criterios canónicos ni tampoco es un Estado, aunque incorpore muchos sus elementos configuradores. Siguiendo a la mejor doctrina hay que calificarla de organización supranacional *sui generis*<sup>9</sup> constituida como Comunidad de Derecho que ostenta verdadero poder político. Poder que como sucede en los Estados ha de ser controlado. La Unión Europea ha desarrollado un complejo sistema jurídico-político, único a nivel mundial, que conforma un sistema gobierno difícilmente homologable que combina elementos multilaterales y supranacionales tamizados por un acentuado proceso de «constitucionalización»<sup>10</sup>.

La problemática surge del llamado «déficit democrático» de la Unión Europea que aqueja sobre todo a su diseño institucional ya que aunque el peso del Parlamento Europeo ha ido aumentando constantemente, sigue siendo menor que el del Consejo. Siguiendo al profesor JIMÉNEZ ASENSIO: «*el presupuesto básico para el asentamiento de un sistema efectivo de control del poder es la existencia de una cultura democrática e institucional*»<sup>11</sup>.

Los controles sobre la Administración europea son de tres clases: políticos, jurisdiccionales y administrativos. Centrándonos en los últimos, junto al propio Tribunal de Cuentas (TCUE, en adelante), aunque dotados cada uno de ellos de su específica naturaleza y funciones, podemos citar al Defensor del Pueblo Europeo, al Supervisor Europeo de Protección de Datos o a la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF)<sup>12</sup>.

---

independencia por la interdependencia? Se parte de la hipótesis de que el trabajo de auditoría llevado a cabo por el TCUE y las entidades nacionales y la distinción entre el nivel de estado miembro de la UE y el nivel supranacional ha disminuido hasta el punto de que los diferentes actores han creado varios niveles coordinados que son hasta un cierto punto capaces de actuar independientemente de los gobiernos nacionales y también de la Comisión Europea.

<sup>9</sup> En cierta literatura científica se ha usado el término Federación constitucional (*Constitutional Federation*) o Unión constitucional (*Verfassungsverbund*).

<sup>10</sup> Sobre esta cuestión, y otras, resulta de gran interés el trabajo de DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, Luis M.<sup>3</sup> (2002): *Constitucionalismo de la Unión Europea*, Madrid, Civitas.

<sup>11</sup> JIMÉNEZ ASENSIO, Rafael (2014): «Los frenos del poder (Una introducción al principio de separación de poderes y al control de las instituciones en los sistemas constitucionales)», *Revista Vasca de Administración Pública*, n.º 99-100, pág. 1765.

<sup>12</sup> Para profundizar en estas instituciones de control europeo se puede consultar FUENTETAJA PASTOR, Jesús Ángel (2014): *Derecho Administrativo Europeo*, Cizur Menor (Navarra), Civitas, págs. 427 y ss.

En este trabajo nos ocuparemos de: i) la creación y evolución histórico-normativa del TCUE, ii) de sus competencias y organización institucional, iii) su papel en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y iv) de las relaciones de cooperación con el Tribunal de Cuentas de España.

## 2. DE ÓRGANO COMUNITARIO A SÉPTIMA INSTITUCIÓN EUROPEA

Los Tratados constitutivos<sup>13</sup> de París y Roma crearon sendos órganos comunitarios de control: la Comisión de Control<sup>14</sup> para la CEE y EURATOM y el Comisario de Cuentas para la CECA. Ambos fueron fusionados por una Decisión del Consejo de 15 de mayo de 1959. Tiempo después, el Tratado de Bruselas de 1975<sup>15</sup>, firmado el 22 de julio, y que entró en vigor el primero de junio de 1977, modificó algunas disposiciones financieras establecidas en los Tratados. Reforzó los poderes presupuestarios del Parlamento confiéndole la potestad de rechazar el presupuesto comunitario y de aprobar la gestión de la Comisión en la ejecución del presupuesto y dispuso la creación del Tribunal de Cuentas<sup>16</sup>.

---

<sup>13</sup> Sobre este particular LOZANO MIRALLES, Jorge (1998): «El TCUCE a la luz de los tratados constitutivos de la Unión Europea», en AA.VV., *Constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (II). XVII jornadas de estudio*, vol. 2, Madrid, Ministerio de Justicia, págs. 1609-1630; MANTECA VALDELANDE, Víctor (2001): «El Tribunal de Cuentas Europeo, una institución comunitaria de control», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 197, págs. 21-40. FLIZOT, Stéphanie (2002): «Les rapports entre la Cour des Comptes Européenne et les Institutions Supérieures de contrôle des Etats membres. Quelle application du principe de subsidiarité?», *Revue du Marché Commun et de l'Union européenne*, n.º 455, págs. 112-121.

<sup>14</sup> Un examen de la institucionalización del gobierno de la Comunidad en el área de auditoría en el período anterior a la creación del Tribunal de Cuentas Europeo en STEPHENSON, Paul (2015) «Starting from scratch? Analysing early institutionalization processes: the case of audit governance», *Journal of European Public Policy*, n.º 17, págs. 1-21. Se estudia la Comisión de Cuentas de las Comunidades Europeas, en base a las actas de más de sus 200 sesiones a lo largo de más de dos décadas.

<sup>15</sup> Aunque desde mediados de la década de los 60 el Parlamento Europeo había abogado por la creación de un Tribunal de Cuentas Europeo. DE CROUY-CHANEL, Imre, y PERRON, Christophe (1988): *La Cour des Comptes Européenne*, París, Presses Universitaires de France, pág. 24 y ss.

<sup>16</sup> También fue de la mano del incremento exponencial del presupuesto comunitario en los años venideros. Los contribuyentes europeos y los votantes están menos predispuestos a aceptar la legitimidad de la integración europea sin un fuerte sistema de control financiero y contable. *Vide* HARDEN, Ian, WHITE, Fidelma y DONNELLY, Katy (1995): «The Court of Auditors and Financial Control and Accountability in the European Community», *European Public Law*, vol. 1, n.º 4 pág. 600.

El Tribunal en sus inicios ya fue considerado por una voz autorizada como la «conciencia financiera» europea<sup>17</sup> y también es llamado el «guardián financiero»<sup>18</sup> de la Unión. Pero no asumió su condición de institución europea de pleno derecho hasta el primero de noviembre de 1993 con la entrada en vigor del Tratado de la Unión Europea o Tratado de Maastricht<sup>19</sup>, firmado el 7 de febrero de 1992<sup>20</sup>. La equiparación institucional con la Comisión, el Consejo y el Parlamento supuso una clara mejora en su autoridad e independencia. El TUE introdujo también lo que se ha convertido desde entonces en la tarea distintiva del Tribunal: la declaración anual de fiabilidad de las cuentas de la UE y la legalidad y regularidad de las operaciones conexas.

Con la entrada en vigor del Tratado de Ámsterdam, firmado el 2 de octubre de 1997 y que entró en vigor el 1 de mayo de 1999, el TCUE robusteció su independencia y amplió sus competencias de fiscalización y el papel del Tribunal en la lucha contra el fraude<sup>21</sup>.

---

<sup>17</sup> Tal calificativo en los inicios de su andadura por boca del entonces presidente del Tribunal de Justicia: «[...] *Sin duda podría decirse que esta independencia es algo natural tanto para sus miembros como para el propio Tribunal de Cuentas, que encarna la «conciencia financiera» de la Comunidad; que en ausencia de unas disposiciones formales no podría dudarse que los Miembros del Tribunal de Justicia, «la conciencia jurídica» de la Comunidad, no deben recibir instrucciones externas y, por último, que la Comisión, encargada de velar por el respeto de los tratados, no podría desempeñar su misión si sus miembros no rehusaran recibir instrucciones de los Estados miembros».* Alocución del Sr. Hans Kutcher, presidente del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, pronunciada el 25 de octubre de 1977, con ocasión de la prestación de juramento solemne de los primeros miembros del Tribunal de Cuentas. Dicho calificativo es recogido en las Conclusiones del Abogado general Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer presentadas el 3 de mayo de 2001 en el Asunto Ismeri (Sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de julio de 2001) del que nos ocuparemos *ut infra*.

<sup>18</sup> Nombre que también recibe la Contraloría federal de los Estados Unidos de América (*Government Accountability Office*): «*Watchdog on the Potomac*».

<sup>19</sup> PIQUERAS BAUTISTA, José Antonio (1998): «El Tribunal de Cuentas de la Unión Europea: consecuencias del Tratado de Maastricht», en AA.VV., *Constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (II). XVII jornadas de estudio*, vol. 2, Madrid, Ministerio de Justicia, págs. 1631-1648.

<sup>20</sup> TORRES FERNÁNDEZ, Juan José (1998): «El Tribunal de Cuentas Europeo, desde los orígenes hasta el Tratado de la Unión Europea», en AA.VV., *Constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (II). XVII jornadas de estudio*, vol. 2, Madrid, Ministerio de Justicia, págs. 1685-1696.

<sup>21</sup> En 2009 se creó la OLAF. Un estudio reciente que analiza los problemas en la actuación de la OLAF y reclama la regulación de unos trámites de actuación claros que respeten los derechos fundamentales de los afectados y unas garantías procedimentales mínimas. En FUERTES LÓPEZ, Mercedes (2014): «La necesidad de un procedimiento para combatir el fraude (A propósito de las actuaciones de la Oficina europea de lucha contra el fraude, OLAF)», *Revista de administración pública*, n.º 195, págs. 269-301.

Además se le facultó para recurrir ante el Tribunal de Justicia en caso de menoscabo de sus prerrogativas por otras instituciones de la UE.

El Tratado de Niza de 2003, firmado el 26 de febrero de 2001 y en vigor desde el 1 de febrero de 2003, confirmó la composición del Tribunal por un Miembro de cada Estado miembro y subrayó la importancia de la cooperación de la institución con las entidades fiscalizadoras superiores nacionales<sup>22</sup> (en el caso español con el Tribunal de Cuentas, art. 136 de la Constitución española).

En el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, más conocido como Constitución Europea o Tratado Constitucional de 29 de octubre de 2009 sufrió una degradación de su status al ser excluido del marco institucional único establecido en el artículo I.19<sup>23</sup>.

El Tratado de Lisboa<sup>24</sup>, que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009, reafirmó el mandato del Tribunal y su calidad de institución europea<sup>25</sup>. También de interés para el Tribunal, el Tratado introdujo cambios en la manera en que se han de gestionar y controlar los fondos de la UE, reforzando las competencias presupuestarias del Parlamento Europeo y haciendo hincapié en la responsabilidad de los Estados miembros en la ejecución del presupuesto.

Tras Lisboa, la Unión Europea<sup>26</sup> dispone de un marco institucional compuesto principalmente de siete elementos. Según el artículo 13

---

<sup>22</sup> Véase BIGLINO CAMPOS, M.<sup>a</sup> Paloma (2004): «El Tribunal de Cuentas europeo tras la reforma de Niza», en CALONGE VELÁZQUEZ, Antonio (coord.), *La reforma institucional en el Tratado de Niza*, Valladolid, Lex Nova, págs. 226-243.

<sup>23</sup> RUIZ TARRÍAS, Susana (2005): «El Tribunal de Cuentas Europeo en el Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa», *Revista de derecho político*, n.º 64, págs. 183-210.

<sup>24</sup> Sobre la reforma lisboeta véanse sendos trabajos de un antiguo miembro del TCUE: RAMALLO MASSANET, Juan (2008): «El control externo del presupuesto comunitario y el Tratado de Lisboa: presente, pasado y futuro», *Auditoría pública*, n.º 45, págs. 5-13.

RAMALLO MASSANET, Juan (2008): «El control externo del presupuesto comunitario en el nuevo Tratado de Lisboa», en VILLAR EZCURRA, Marta, MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio, ALBIÑANA CILVETI, César y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel (coords.), *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. 3, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 2841-2864.

<sup>25</sup> *Vid.* MAESTRO BUELGA, Gonzalo (2008): «El Tratado de Lisboa y la Constitución económica», *Revista de Derecho Constitucional Europeo*, n.º 9, págs. 38-67.

<sup>26</sup> El TCUE es una de las instituciones esenciales en la preservación de la integración europea: «*La Unión Europea con miras al porvenir desarrolla sus propias instituciones para perpetuar y garantizar su continuidad, en especial el Banco Central Europeo*,

del Tratado de la Unión Europea las instituciones de la Unión son (por este orden): el Parlamento Europeo, el Consejo Europeo, el Consejo, la Comisión Europea, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Banco Central Europeo y el Tribunal de Cuentas. La Unión Europea se rige por un sistema interno en régimen de democracia representativa (art. 10 TUE). El entramado institucional responde a una serie de legitimidades. Los intereses de los veintiocho Estados miembros están personificados en el Consejo y en el Consejo Europeo, en el primero, mediante sus representantes con rango ministerial, y en el segundo, por los jefes de Estado y/o de Gobierno; los intereses de la Unión, por la Comisión, compuesta por un nacional de cada Estado cuya misión principal es promover el interés general de la Unión en su conjunto y es la guardiana de los Tratados, velando por su respeto y por el efectivo cumplimiento de todo el Derecho de la Unión, que supervisa bajo el control y con el auxilio del Tribunal de Justicia; los intereses de la ciudadanía están representados por el Parlamento Europeo, compuesto por personas elegidas por sufragio universal y directo en los Estados miembros; el Tribunal de Cuentas ha de velar por los intereses de los contribuyentes europeos. Por último, el Banco Central Europeo (BCE) es el banco central del euro, la moneda única europea en los 19 países que la han adoptado desde 1999.

El TCUE se encuentra regulado en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), que le dedica de manera específica la Sección Séptima del capítulo 1, de su Sexta Parte («Disposiciones institucionales y financieras»), además de los arts. 263, párrafo tercero, 319 «aprobación de la gestión presupuestaria», 322 y 325.

### 3. TCUE: FUNCIONES, COMPOSICIÓN Y ORGANIZACIÓN

Hay que destacar que pese a su denominación como Tribunal, es una entidad de control externo que carece de competencias jurisdiccionales o sancionadoras en el ejercicio de sus funciones de fiscalización. Tiene su sede en Luxemburgo. Sus funciones tienen una doble naturaleza: fiscalizadora y consultiva<sup>27</sup>. El Tribunal de Cuentas de la

---

*el Tribunal de Cuentas Europeo [...] o el Tribunal de Justicia». AA.VV. (2009): Principles of European Constitutional Law, 2.ª edic. revisada, VON BOGDANDY, Armin y BAST, Jürgen (edits.), Oxford, Hart, pág. 760.*

<sup>27</sup> Cabe destacar la participación del TCUE en la profunda reforma y modernización del sistema contable emprendida por la Comisión. Según el actual Secretario General del TCUE la modernización se esbozó en el año 2000, se concretó en el 2002 con la adopción de un plan de acción y se culminó en el año 2005 presentando por primera vez las cuentas del ejercicio conforme al nuevo marco

Unión Europea<sup>28</sup> tiene como misión fundamental la realización del control financiero externo (art. 287 TFUE), supervisando la ejecución del presupuesto general de la Unión Europea, de los Fondos Europeos de Desarrollo y de los organismos y agencias de la Unión<sup>29</sup>. Ello lo llevo a cabo mediante tres clases diferentes de auditoría: a) Auditorías financieras: encaminadas a verificar si la contabilidad refleja la imagen fiel de la realidad financiera de la Unión Europea, y en las que se emite opinión sobre la misma; b) Auditorías de cumplimiento y de regularidad: verificando el cumplimiento por parte de los gestores de los procedimientos y de la normativa aplicable en cada caso, y verificando igualmente si los gastos incluidos en cada partida son realmente subvencionables y si se han realizado y ejecutado y c) Auditorías de gestión, operativas o *performance audit*: tendentes a buscar la eficiencia de la gestión y a mejorar y racionalizar la actividad, simplificándola y haciéndola más eficaz y económica.

---

contable y a los nuevos principios. El Tribunal de Cuentas europeo ha tenido un papel destacado en esta evolución. Sus observaciones y críticas pusieron en evidencia las deficiencias del sistema y de los procedimientos contables utilizados; subrayaron también la urgencia de emprender una reforma de largo alcance. Sus recomendaciones y consejos durante la concepción y puesta en práctica de la reforma contribuyeron al éxito de la misma. Este artículo expone el papel del Tribunal en este proceso de reforma y modernización contable. Para ello se han considerado las siguientes fases: (1) «Primeras observaciones sobre la contabilidad (1977-1993)»; (2) «El Tribunal define su «doctrina» (1994-1999)»; (3) «Hacia una contabilidad de devengo (2000-2002)»; (4) «Hacia una opinión sin reservas ni salvedades (2002-2011)». Véase RUIZ GARCÍA, Eduardo (2013): «El papel del Tribunal de Cuentas europeo en la modernización del sistema contable de las instituciones europeas», *Revista española de control externo*, n.º 44, págs. 31-47.

<sup>28</sup> Seguramente la monografía más completa en lengua española sobre el Tribunal de Cuentas es la de la profesora de la Universidad de Deusto: SÁNCHEZ BARRUECO, María Luisa (2008): *El Tribunal de Cuentas Europeo: la superación de sus limitaciones mediante el principio de colaboración*, Madrid, Dykinson. Otros trabajos más recientes: ARROYO GIL, Antonio y GIMÉNEZ SÁNCHEZ, Isabel (2015): «Otras instituciones (Tribunal de Cuentas y BCE) y organismos de la UE», en LÓPEZ CASTILLO, Antonio (dir.), *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, vol. 1, Valencia, Tirant lo Blanch, págs. 557-611 y PORRAS GÓMEZ, Antonio-Martín (2015): *La gobernanza multinivel del gasto público europeo*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Concretamente, y en relación al TCUE, la pág. 294 y ss.

<sup>29</sup> A lo que habría que añadir la participación del TCUE en las soluciones destinadas a hacer frente a la crisis financiera. Cfr. SÁNCHEZ BARRUECO, María Luisa (2015): «The Contribution of the European Court of Auditors to EU Financial Accountability in Times of Crisis», *Romanian Journal of European Affairs*, vol. 15, n.º 1, págs. 70-85. En este mismo trabajo se establece una clara división según un criterio temporal de las dos competencias principales del Tribunal: *ex ante*, la consultiva y *ex post*, la fiscalizadora (Cfr. SÁNCHEZ BARRUECO, op. cit. pág. 71). También es de interés el trabajo de TOMÉ MUGURUZA, Baudilio (2013): «La respuesta de la Unión Europea a la crisis económica y el papel de las Instituciones de control externo», *Revista española de control externo*, n.º 43, págs. 73-101.

El Tribunal debe presentar al Parlamento Europeo y al Consejo una declaración sobre la fiabilidad de las cuentas y la regularidad y legalidad de las operaciones correspondientes que será publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea. Dicha declaración podrá completarse con observaciones específicas sobre cada uno de los ámbitos principales de la actividad de la Unión. Según el art. 287.2 TFUE, examinará la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos y garantizará una buena gestión financiera. Al hacerlo, informará, en particular, de cualquier caso de irregularidad. El control de los ingresos se efectuará sobre la base de las liquidaciones y de las cantidades entregadas a la Unión. El control de los gastos se efectuará sobre la base de los compromisos asumidos y los pagos realizados. Ambos controles podrán efectuarse antes del cierre de las cuentas del ejercicio presupuestario considerado<sup>30</sup>.

El TCUE es un híbrido de los diferentes modelos tradicionales de control existentes<sup>31</sup> en cada uno de los Estados miembros (anglosajón, germano-escandinavo, mediterráneo)<sup>32</sup>. El Tribunal está organizado y actúa de manera colegiada, de conformidad con lo dispuesto en los Tratados (TFUE, de manera exclusiva *ex art.* 13.3 TUE<sup>33</sup>) y en el Reglamento Financiero<sup>34</sup>. El Reglamento Financiero es el principal documento que contiene las normas financieras de

---

<sup>30</sup> Para ALONSO MURILLO esta previsión es de suma importancia y propugna su adopción en nuestro ordenamiento: «Esto no supone que el control del TCUE sea concomitante, puesto que no paraliza el acto fiscalizado, sino que siendo un control consuntivo puede ser adelantado al cierre de cuentas del ejercicio presupuestario. Esta medida acorta el plazo que media entre la realización de la actividad financiera pública y su sometimiento a control consuntivo externo [...] deberían tomar nota de ella el TCu y los OCEX». Véase ALONSO MURILLO, Felipe (2008): «Articulación del control externo de legalidad y de la actividad financiera del sector público», en BIGLINO CAMPOS, Paloma y DURÁN ALBA, Juan Fernando (dirs.), *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*, Valladolid, Lex Nova, pág. 100.

<sup>31</sup> Un análisis comparatista en esta materia en ALABAU OLIVERAS, M.<sup>a</sup> Mercé (1990): *El control externo por los tribunales de cuentas de la Europa comunitaria*, Madrid, Instituto de estudios fiscales.

<sup>32</sup> En puridad no exista un modelo continental unificado de control financiero donde enmarcar al Tribunal de Cuentas Europeo. En HARDEN, Ian, WHITE, Fidelma y DONNELLY, Katy (1995): «The Court of Auditors and Financial Control and Accountability in the European Community», *European Public Law*, vol. 1, n.º 4 pág. 601.

<sup>33</sup> Artículo 13.3 del Tratado de la Unión Europea: «Las disposiciones relativas al Banco Central Europeo y al Tribunal de Cuentas, así como las disposiciones detalladas sobre las demás instituciones, figuran en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea».

<sup>34</sup> Reglamento (UE, EURATOM) n.º 966/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión y por el que se deroga el Reglamento (CE, EURATOM) n.º 1605/2002 del Consejo.

la UE<sup>35</sup>. Define los principios del presupuesto de la Unión y controla la forma en que se gasta el mismo. El Reglamento entró en vigor el 1 de enero de 2013<sup>36</sup>. A ellos hay que añadir las normas de su Reglamento interno<sup>37</sup> dividido en 37 artículos con la siguiente estructura: Título I: «De la organización del Tribunal» (arts. 1-16); Título II: «Del funcionamiento del Tribunal» (arts. 17-31); y Título III: «Disposiciones generales y finales» (arts. 32-37)<sup>38</sup>.

Los miembros del Tribunal son nombrados por el Consejo, previa consulta con el Parlamento Europeo, tras su designación por su respectivo Estado<sup>39</sup>. Deben ser elegidos entre personalidades que pertenezcan o hayan pertenecido en sus respectivos Estados a las instituciones de control externo o que estén especialmente calificadas para esta función<sup>40</sup>. Son nombrados por un mandato renovable

---

<sup>35</sup> Como norma conexa al mismo, el Reglamento Delegado (UE) n.º 1268/2012 de la Comisión, de 29 de octubre de 2012, sobre las normas de desarrollo del Reglamento (UE, EURATOM) n.º 966/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión (DO L 362 de 31 de diciembre de 2012).

<sup>36</sup> Los cambios frente al Reglamento anterior pueden focalizarse se centran en tres áreas: i) simplificación: reducción de los trámites administrativos, aceleración de los procedimientos y cambio de enfoque del papeleo a la ejecución; ii) responsabilidad: se intenta garantizar una gestión financiera mejorada y sólida y la protección de los intereses financieros de la UE y iii) innovación: se introducen mecanismos financieros que permiten la movilización de fondos de terceros para impulsar los fondos de la UE.

<sup>37</sup> Artículo 287.4 TFUE: «*El Tribunal de Cuentas elaborará su reglamento interno. Dicho reglamento requerirá la aprobación del Consejo*».

<sup>38</sup> DO L 103, de 23 de abril de 2010, págs. 1-6. Entró en vigor el 1 de junio de 2010.

<sup>39</sup> El TCUE a día de hoy está compuesto por los siguientes miembros: Vítor Manuel da SILVA CALDEIRA (Portugal, Presidente), David BOSTOCK (Reino Unido), Ioannis SARMAS (Grecia), Igors LUDBORŽS (Letonia), Jan KINŠT (República Checa), Kersti KALJULAIID (Estonia), Karel PINXTEN (Bélgica), Michel CRETIN (Francia), Harald NOACK (Alemania), Henri GRETHEN (Luxemburgo), Szabolcs FAZAKAS (Hungría), Louis GALEA (Malta), Ladislav BALKO (Eslovaquia), Augustyn KUBIK (Polonia), Milan Martin CVIKL (Eslovenia), Rasa BUDBERGYTĖ (Lituania), Lazaros S. LAZAROU (Chipre), Gijs M. DE VRIES (Holanda), Harald WÖGERBAUER (Austria), H.G. WESSBERG (Suecia), Henrik OTBO (Dinamarca), Pietro RUSSO (Italia), Ville ITÄLÄ (Finlandia), Kevin CARDIFF (Irlanda), Baudilio TOMÉ MUGURUZA (España), Iliana IVANOVA (Bulgaria), George PUFAN (Rumanía) y, desde el 15 de julio de 2013, Neven MATEŠ (Croacia).

<sup>40</sup> Para profundizar en el debate sobre la elección y competencia de sus miembros véase STEPHENSON, Paul (2014): «Appointing the members of the European Court of Auditors: towards better-qualified management and more efficient and timely decision-making?», *Cuadernos europeos de Deusto*, n.º 51, págs. 99-120. Este artículo se basa en el debate en curso en el Parlamento Europeo sobre el futuro papel del Tribunal de Cuentas Europeo y el impacto que su procedimiento de nombramiento puede tener en las relaciones interinstitucionales y en su auto-

de seis años y están obligados a ejercer sus funciones con absoluta independencia y en interés general de la Unión Europea<sup>41</sup>. Además de formar parte del órgano colegiado, los Miembros están adscritos a una de las Salas. Aprueban los informes de auditoría y los dictámenes, así como decisiones sobre cuestiones administrativas y estratégicas de mayor alcance.

Los 28 Miembros del Tribunal<sup>42</sup> se reúnen en sesión plenaria dos veces al mes para debatir y adoptar documentos como las principales publicaciones anuales del Tribunal, los informes anuales relativos al presupuesto general de la UE y los Fondos Europeos de Desarrollo.

El Presidente se elige por los miembros del Tribunal por un mandato de tres años renovable. Tiene las siguientes atribuciones (art. 286.2 *in fine* TFUE y artículos 7 a 9 del Reglamento interno): a) convocar y presidir las reuniones del Tribunal en pleno y velará por el buen desarrollo de los debates; b) vigilar el cumplimiento de las decisiones del Tribunal; c) garantizar el buen funcionamiento de los servicios y la buena gestión de las distintas actividades del Tribunal; d) designar al agente encargado de representar al Tribunal en todos los procesos contenciosos en los que este sea parte; e) representar al Tribunal en sus relaciones con el exterior y, en particular, en sus relaciones con la Autoridad de aprobación de la gestión, con las demás instituciones de la Unión y con los órganos de control de los Estados miembros.

---

ritas. En primer lugar, se analiza el contexto y los retos de la reforma del Tribunal, con miras a su naturaleza colegiada y competencias deseadas de sus miembros. En segundo lugar, la colegialidad como un aspecto crucial de su estructura organizativa. En tercer lugar, se ofrece una visión general de los acontecimientos recientes en el impulso a la reforma. En cuarto, se consideran escenarios de futuro para los nuevos acuerdos de gobierno, reconociendo que la gestión eficaz y eficiente, y la toma de decisiones es crucial para la legitimidad del Tribunal en el marco institucional de la Unión Europea y para asegurar la responsabilidad financiera del presupuesto de la UE.

<sup>41</sup> El cese de los miembros podrá producirse por la renovación periódica del Tribunal, por fallecimiento, por dimisión voluntaria o por cese forzoso impuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Gozarán de los mismos privilegios e inmunidades que los jueces que componen el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

<sup>42</sup> Los sucesivos miembros españoles en el Tribunal de Cuentas Europeo han sido los siguientes (entre paréntesis sus respectivos mandatos): Josep Subirats Piñana (27-1-1986/9-2-1994); Antoni Castells Oliveres (10-2-1994-29-2-2000); Juan Manuel Fabra Vallés (1-3-2000/28-2-2006) que llegó a ostentar la presidencia de la institución; Juan Ramallo Massanet (1-3-2006/29-2-2012); y el actual, Baudilio Tomé Muguruza (1-3-2012/28-2-2018).

El Tribunal se divide en Salas (cinco en la actualidad) a fin de aprobar determinadas categorías de informes y dictámenes (art. 287, apartado 4 TFUE). A propuesta del Presidente, el Tribunal asignará a cada uno de los otros miembros una sala. Cada Sala elegirá a uno de sus miembros como decano (por un período de dos años prorrogables). Cuatro de las Salas son competentes para la auditoría de ámbitos específicos de los ingresos y gastos de la UE<sup>43</sup>, y una quinta, denominada CEAD<sup>44</sup>, se ocupa de cuestiones de carácter transversal (coordinación, evaluación, fiabilidad y desarrollo). Cada Sala tiene un doble ámbito competencial: en primer lugar, aprobación de informes especiales, informes anuales específicos y dictámenes; y en segundo, la elaboración de informes anuales sobre el presupuesto de la UE<sup>45</sup> y los Fondos Europeos de Desarrollo, para su aprobación por el Tribunal en pleno.

El Comité administrativo está integrado por los decanos de las Salas y por el Presidente del Tribunal. Se encarga de todas las cuestiones de naturaleza administrativa y de las decisiones sobre asun-

---

<sup>43</sup> El Tratado de Niza de 2001 permitió al Tribunal de Cuentas organizarse en salas para su actividad ordinaria. Esta nueva organización se ha adaptado al presupuesto auditado, el presupuesto de la Unión, y a la forma en la que este se gestiona. Cada una de las salas, I a IV se centra en una parcela específica del presupuesto: La Sala I audita asuntos relacionados con la conservación y gestión de los recursos naturales; la Sala II las políticas estructurales, de transporte y de energía; la Sala III se ocupa de auditar los fondos y proyectos relacionados con las acciones exteriores de la Unión; y la Sala IV de fiscalizar fundamentalmente el presupuesto de ingresos; el presupuesto de las Instituciones y órganos de la Unión y los fondos destinados a investigación y otras políticas internas La Sala V, de naturaleza especial y transversal, denominada sala CEAD, presta asistencia y apoyo técnico a las demás. En TOMÉ MUGURUZA, Baudilio (2013): «El Tribunal de Cuentas Europeo y la fiscalización del presupuesto de la Unión», en GARCÉS SANAGUSTÍN, Mario y PALOMAR OLMEDA, Alberto (dirs.), *La Gestión de los Fondos Públicos: Control y Responsabilidades*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi, págs. 978-979.

<sup>44</sup> Acrónimo en lengua inglesa de *coordination, evaluation, assurance and development*.

<sup>45</sup> El informe anual del TCEU se publica tras el cierre de cada ejercicio (art. 287.4 TFUE). Se denomina formalmente Informe Anual sobre la Ejecución Presupuestaria Europea sobre el presupuesto de la UE y los Fondos Europeos de Desarrollo (FED). La realización del informe exige un comportamiento coordinado entre las instituciones y órganos conforme a un calendario fiado por el Reglamento Financiero. El TCUE envía a las Instituciones y órganos auxiliares las observaciones que cree que deben formar parte del informe. La remisión de este informe anual del TCEU se conoce como la descarga. *Cfr.* IBÁÑEZ VILA, Carolina (2014): «El control jurisdiccional de las cuentas públicas en Europa: El Tribunal de Cuentas Europeo y el Tribunal de Cuentas Español», *Teoría y realidad constitucional*, n.º 33, pág. 345.

tos vinculados a la comunicación y la estrategia. La sala aprobará decisiones por mayoría de sus miembros. En caso de empate de votos, será decisivo el del decano o el miembro que le sustituya. El Secretario General del Tribunal<sup>46</sup> es el responsable de la secretaría, de la gestión del personal y de la administración del Tribunal, así como de cualquier otra tarea que el Tribunal le encomiende.

El personal al servicio del Tribunal a pesar de no estar contemplado en el TFUE es de una importancia capital para la consecución de sus fines. Se compone de un staff técnico altamente cualificado. El Tribunal de Cuentas Europeo contaba en 2014<sup>47</sup> con 882 efectivos, que incluyen funcionarios y personal temporal. 561 de ellos se dedican a labores de auditoría, 141 a traducción, 141 a labores administrativas y 39 trabajan en Presidencia, que incluye labores de comunicación, protocolo y relaciones institucionales.

En 2014 el TCUE elaboró un total de 91 documentos: 2 informes anuales sobre el Presupuesto de la UE y sobre los Fondos Europeos de Desarrollo, 51 informes anuales específicos sobre las agencias y los organismos descentralizados de la UE, 24 informes especiales (auditorías operativas o de gestión) y 14 dictámenes. También los denominados informes panorámicos sobre los riesgos de la gestión financiera de la UE y los desafíos para la rendición de cuentas y fiscalización de la UE.

Con carácter anual el Tribunal aprueba un programa de trabajo donde figuran sus prioridades en términos de fiscalización<sup>48</sup>. Este programa se publica y es presentado por el presidente del Tribunal al Comité de Control Presupuestario del Parlamento Europeo. El 11 de enero de 2016 el Presidente del Tribunal de Cuentas Europeo ha presentado el programa de trabajo para 2016 a la Comisión

---

<sup>46</sup> El actual Secretario General, el español Eduardo Ruiz García, fue nombrado el 16 de marzo de 2009. Es el quinto desde la creación del Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas. Sus antecesores en el cargo han sido Patrick Everard, Edouard Ruppert, Michel Hervé y John Speed (en funciones).

<sup>47</sup> Datos extraídos de su memoria anual.

<sup>48</sup> Que no se limitan al sector público europeo. La supervisión eficiente de los sectores financiero y bancario y la necesidad de realizar una auditoría financiera y de gestión de los diversos supervisores ha sido propugnada y ejecutada por el Tribunal de Cuentas Europeo ya en su Informe de 2011: «Consecuencias de la actual crisis económica y financiera en la rendición de cuentas y la fiscalización del sector público de la UE y la función del TCUE». Véase MONASTERIO ESCUDERO, Carlos (2015): «Enseñanzas de la crisis financiera para la estabilidad presupuestaria y el control del Sector Público», *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 105, pág. 53.

de control presupuestario del Parlamento Europeo. Este año el TCUE comenzará a trabajar, entre otras, en las siguientes tareas prioritarias de auditoría: Análisis panorámico de la estrategia de la UE para la energía y el cambio climático, Infraestructuras de banda ancha de alta velocidad en zonas rurales y urbanas, Funcionamiento del Semestre Europeo tras cinco años de aplicación, Europa 2020: revisión intermedia, y cierre de los programas de gasto 2007-2013, Evaluación del rendimiento de las instituciones, agencias y órganos de la UE: evaluación del rendimiento y Evaluación del Tribunal de Justicia Europeo.

#### 4. EL TRIBUNAL DE CUENTAS EN LA JURISPRUDENCIA LUXEMBURGUENSE

Tal como acontece en otros órdenes, normativo e institucional, el Tribunal de Cuentas no ha sido un actor principal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (ni en el de las Comunidades Europeas, ni en el de la Unión Europea). Dejando a un lado las cuestiones de personal, en escasas ocasiones la «conciencia jurídica» se ha ocupado de cuestiones relativas al mismo.

El Tribunal de Luxemburgo enunció con carácter general en su sentencia de 23 de abril de 1986, Asunto *Parti écologiste «Les Verts»* contra Parlamento Europeo (294/83), que el Tribunal de Cuentas no puede sino examinar la legalidad del gasto en relación con el presupuesto y con el acto de Derecho derivado del que dicho gasto procede. Sin embargo una interpretación sistemática de esta declaración no puede considerarse como un límite de principio de la competencia de auditoría del Tribunal de Cuentas a determinadas normas del Derecho de la Unión: «*El argumento según el cual el control confiado al Tribunal de Cuentas por el artículo 206 bis del Tratado constituye un obstáculo para el del Tribunal de Justicia debe rechazarse. En efecto, el Tribunal de Cuentas no puede sino examinar la legalidad del gasto en relación con el presupuesto y con el acto de Derecho derivado del que este gasto emana (llamado, de ordinario, acto de base). Su control es, pues, en cualquier circunstancia, distinto del ejercido por el Tribunal de Justicia, que tiene por objeto la legalidad de este acto de base. Los actos impugnados en este caso constituyen, en realidad, el equivalente de un acto de base en cuanto prevén el principio del gasto y fijan las modalidades según las cuales se realiza*»<sup>49</sup>.

<sup>49</sup> Apartado 28 de la Sentencia.

El Abogado General Federico Mancini declaró en sus conclusiones de 25 de mayo de 1988 en el asunto *República Helénica contra Consejo de las Comunidades Europeas*, que versaba sobre la transferencia de créditos de capítulo a capítulo dentro de las previsiones presupuestarias de la Comisión para el ejercicio 1986 (204/86), que el Tribunal de Cuentas tiene la facultad o el deber de verificar el cumplimiento no sólo de las normas relativas al presupuesto contenidas en los Tratados o en el Reglamento financiero, sino de toda disposición perteneciente al ordenamiento jurídico comunitario en cuanto tiene una incidencia en los gastos: «*La verdad es que el Tribunal de Cuentas tiene la facultad o el deber de verificar el cumplimiento no sólo de las normas relativas al presupuesto contenidas en los tratados o en el Reglamento financiero, sino de toda disposición perteneciente al ordenamiento jurídico comunitario en cuanto tiene una incidencia en los gastos. ¿Cómo entonces distinguir entre este control y el del Tribunal de Justicia? Con mucha pertinencia se ha observado que, en nuestro sistema, las diferencias entre las dos funciones proceden de una serie de fenómenos y, en primer lugar, de la naturaleza de los efectos a los que da lugar su ejercicio; a diferencia del control del órgano contable, en realidad, la función judicial está singularizada por el efecto obligatorio y por el carácter definitivo de la cosa juzgada. Además, mientras su intervención postula la existencia de una acción o, en todo caso, de una controversia, la intervención de aquel órgano hace abstracción de ello. Por lo tanto, la tarea del Tribunal de Justicia se concreta en el examen específico y singular de los actos o de las relaciones controvertidas; la del Tribunal de Cuentas consiste en un examen sistemático y general de la actividad de gestión*»<sup>50</sup>.

Con posterioridad, la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala Tercera) de 15 de junio de 1999, *Iseri Europa Srl. contra Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas* desestimó una demanda en que se solicitaba la reparación del perjuicio que la recurrente afirmaba haber sufrido a causa de las críticas de que había sido objeto en el informe especial núm. 1/96 del Tribunal de Cuentas, adoptado el 30 de mayo de 1996, relativo a los Programas MED. Recurrida en casación, la Sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de julio de 2001 (Asunto C-315/99 P<sup>51</sup>,

<sup>50</sup> Apartado 5 de las Conclusiones.

<sup>51</sup> «51. Esta actividad de fiscalización del Tribunal de Cuentas forma parte de un proceso mucho más amplio: el del control de la ejecución del presupuesto de la Comunidad, que corresponde al Consejo y al Parlamento Europeo, y que se articula en un procedimiento de rendición de cuentas o de «descargo», en el que, mediante sus informes y observaciones, el Tribunal de Cuentas tiene un papel imprescindible, pero auxiliar: el de asistir a aquellas dos Instituciones, haciéndoles saber su opinión sobre la ejecución presupuestaria. La decisión

Ponente: Jean-Pierre Puissechet) es hasta el día de hoy el verdadero *leading case*<sup>52</sup> en la materia que nos ocupa. El Pleno del Tribunal de Luxemburgo declara que el principio de contradicción se aplica también a la adopción y la publicación de los informes del Tribunal de Cuentas europeo. Aunque sus informes no son decisiones que afecten directamente a los derechos de las personas que se mencionan en ellos, las consecuencias que pueden tener para éstas son tales que los interesados deben tener la oportunidad de formular observaciones sobre los puntos de los mencionados informes en que se los mencione nominalmente, antes de su adopción definitiva. No obstante, se desestima el recurso de casación porque en el caso de autos la ilegalidad cometida al no dar audiencia a la sociedad Ismeri Europa antes de la adopción del informe no pudo influir sobre el contenido del informe y que, en consecuencia, no existía ninguna relación de causalidad entre el hecho de no haber dado audiencia con carácter previo a Ismeri y el perjuicio que ésta afirmaba haber sufrido como consecuencia de la publicación del citado informe.

El Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas (Sala Octava), en su Sentencia de 24 de septiembre de 2008 (asunto T-412/05, M./Defensor del Pueblo Europeo) entiende que es trasladable al Defensor del Pueblo el precedente sentado en Ismeri, sobre la posibilidad de que el Tribunal de Cuentas europeo pueda denunciar excepcionalmente los hechos constatados de forma completa con designación nominativa de terceras personas directamente implicadas. Según lo decidido en el asunto Ismeri, circunstancias particulares, que pueden estar relacionadas con la gravedad de los hechos o con un riesgo de confusión perjudicial para los intereses de terceros, pueden justificar que el Tribunal de Cuentas designe nominalmente, en sus informes, a personas que no están, en principio, sujetas a su control, a condición de que dichas personas puedan beneficiarse del principio de contradicción; correspondiendo al juez europeo que conoce del

---

*última, la de aprobar la gestión, corresponde al Parlamento, a propuesta del Consejo». Conclusiones del Abogado general Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer presentadas el 3 de mayo de 2001, I-5301.*

<sup>52</sup> Para un mejor entendimiento de esta sentencia son de gran utilidad sendos trabajos del que fue agente del Tribunal de Cuentas ante el Tribunal de Justicia en este proceso: INGHELRAM, Jan (2000): «The European Court of Auditors: Current legal issues», *Common market law review*, vol. 37, n.º 1, págs. 129-146. INGHELRAM, Jan (2001): «L'arrêt Ismeri: quelles conséquences pour la Cour des comptes européenne?», *Cahiers de droit européen*, año 37, págs. 707-728.

recurso apreciar en tal caso si la designación nominal era necesaria y proporcionada en relación con el objetivo perseguido con la publicación del informe (STJCE 10 de julio de 2001, apartados 40 y 41): *«Debe admitirse, como hizo el Tribunal de Primera Instancia, que circunstancias particulares, que pueden estar relacionadas con la gravedad de los hechos o con un riesgo de confusión perjudicial para los intereses de terceros, pueden justificar que el Tribunal de Cuentas designe nominalmente, en sus informes, a personas que no están, en principio, sujetas a su control, a condición de que dichas personas puedan beneficiarse, como se ha destacado en los apartados 28 y 29 de esta sentencia, del principio de contradicción.*

*Corresponde al juez comunitario que conoce del recurso apreciar en tal caso si la designación nominal era necesaria y proporcionada en relación con el objetivo perseguido con la publicación del informe. El control completo que lleva a cabo a este respecto forma parte de su apreciación soberana de los hechos, que no puede ser objeto de casación, salvo en los casos de inexactitud material de las comprobaciones efectuadas o de desnaturalización de los elementos del expediente».*

La más reciente, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala), Asunto C-539/09, Comisión Europea contra Alemania. Sentencia de 15 de noviembre de 2011 (ponente: K. Schiemann). En el marco de un recurso por incumplimiento a instancia de la Comisión para declarar que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben al no permitir que el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea efectuara controles en Alemania en relación con la cooperación administrativa regulada por el Reglamento (CE) núm. 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido. El *thema decidendi*<sup>53</sup> subyace en determinar si el TCUE está facultado de manera concreta para someter a auditoría la cooperación administrativa con un Estado miembro en el ámbito del IVA: *«81 En estas circunstancias, debe admitirse que el Tribunal de Cuentas era competente para llevar a cabo el control controvertido previsto en la medida en que éste, al versar sobre la cooperación administrativa regulada por*

---

<sup>53</sup> Como siempre, resultan de gran interés las Conclusiones del Abogado general Sra. Verica Trstenjak presentadas el 25 de mayo de 2011. En especial el apartado VII, letras c) y d): «competencias del Tribunal de Cuentas en materia de auditoría» y «competencia del Tribunal de Cuentas para controlar la cooperación de las administraciones nacionales en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido del Reglamento (CE) n.º 1798/2003», respectivamente.

*el Reglamento núm. 1798/2003, guardaba efectivamente relación con los ingresos de la Comunidad a los efectos de su legalidad y de la buena gestión financiera de los mismos y presentaba, en consecuencia, un vínculo directo con las atribuciones conferidas a dicha institución por artículo 248 CE. 82 En contra de lo que afirma el Gobierno alemán, dado que esta conclusión viene impuesta por dicho artículo, ésta no queda desvirtuada por la precisión que figura en el artículo 8, apartado 2, de la Decisión 2000/597, según la cual esta disposición se aplica sin perjuicio de la verificación de cuentas y de los controles de legalidad y de regularidad previstos en el artículo 248 del Tratado CE; verificaciones y controles que se refieren esencialmente a la fiabilidad y eficacia de los procedimientos y sistemas nacionales de determinación de la base para los recursos IVA. Procede añadir que, entre tanto, dicha precisión se suprimió en el artículo 8, apartado 2, de la Decisión 2007/436. 83 Por otro lado, dado que según se desprende del apartado 81 de la presente sentencia la totalidad del control controvertido previsto se inscribe en la competencia otorgada al Tribunal de Cuentas en cuanto al control de los ingresos, no es necesario que el Tribunal de Justicia examine la cuestión de si, y en qué medida, dicho control podía igualmente justificarse en virtud de la competencia del Tribunal de Cuentas en materia de control del gasto, ni, en consecuencia, que resuelva la cuestión de la admisibilidad de las alegaciones formuladas a este respecto por la Comisión y por el Tribunal de Cuentas. 84 [...] **En efecto, ya que dicho control tiene como finalidad garantizar el buen funcionamiento de la cooperación en la que participan las administraciones de todos los Estados miembros, del cual depende en parte la capacidad de cada una de dichas administraciones para luchar eficazmente contra el fraude y la evasión fiscal en su propio territorio, dicho control se realizará mejor de manera centralizada, a escala de la Comunidad, por el Tribunal de Cuentas, puesto que, en particular, el ámbito de competencias de dicha institución abarca al conjunto de los Estados miembros, a diferencia del de los Tribunales de Cuentas nacionales.** 85 Dado que de las anteriores consideraciones resulta que el Tribunal de Cuentas era competente con arreglo al artículo 248 CE para llevar a cabo un control como el controvertido, es preciso declarar que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de dicho artículo, en particular de su apartado 3, al no permitir que se llevase a cabo dicho control en su territorio».*

Este recurso posibilitó que el TJUE precisara el ámbito competencial del TCUE para controlar las actuaciones de los Estados miembros centrándose en una auditoría concreta. Con carácter general, el Tribunal de Cuentas está facultado para fiscalizar todos los actos de las instituciones de la Unión y de los Estados miembros

que presenten una conexión directa con los ingresos o gastos de la Unión. Hay un nexo directo entre la percepción de los ingresos procedentes del IVA respetando el Derecho de la UE aplicable y la puesta a disposición del presupuesto europeo de los ingresos correspondientes, puesto que cualquier omisión que pueda producirse en la percepción de aquéllos puede causar una reducción de éstos. Además, hay que reseñar que la importancia del presente recurso por incumplimiento se ha visto confirmada por la decisión del Parlamento Europeo de intervenir, por primera vez, en un procedimiento por incumplimiento contra un Estado miembro apoyando a la Comisión.

## 5. RELACIONES ENTRE EL TCUE Y EL TRIBUNAL DE CUENTAS ESPAÑOL

El Tratado de funcionamiento de la Unión Europea insta a cooperación entre el supremo órgano fiscalizador europeo y el resto de órganos de control externo de los Estados miembros. Así lo dispone su art. 287.3<sup>54</sup>: «*El Tribunal de Cuentas y las instituciones nacionales de control de los Estados miembros cooperarán con espíritu de confianza y manteniendo su independencia. Tales instituciones o servicios comunicarán al Tribunal de Cuentas si tienen la intención de participar en el mencionado control*»<sup>55</sup>.

Los cauces de la citada cooperación<sup>56</sup> son el Comité de Contacto que agrupa a los presidentes de las EFS de los Estados miembros de la UE y al TCUE<sup>57</sup>; los agentes de enlace, que proporcionan una red

---

<sup>54</sup> Cooperación que ya se establecía en Tratados anteriores. Según el artículo 188 C, apartado 3 del Tratado CE: «*en los Estados miembros, el control se efectuará en colaboración con las instituciones nacionales de control o, si éstas no poseen las competencias necesarias, con los servicios nacionales competentes*». Tras el Tratado de Ámsterdam, este artículo pasó a ser el artículo 248, apartado 3.

<sup>55</sup> Tenor recogido en su casi literalidad en el artículo 159.2 del Reglamento Financiero 966/2012.

<sup>56</sup> CASTELLS OLIVARES, Antoni M.<sup>a</sup> (2005): «Las instituciones de control externo: el tribunal de cuentas europeo y sus relaciones con los tribunales de cuentas de los estados miembros», en GARCÍA CRESPO, María Milagros (coord.), *El control del gasto público en Europa: la coordinación de la auditoría pública en la Unión Europea*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 159-177.

<sup>57</sup> Sobre la cooperación entre los distintos EFS y el TCUE *vide* SÁNCHEZ BARRUECO, María Luisa (2008): *El Tribunal de Cuentas Europeo: la superación de sus limitaciones mediante el principio de colaboración*, Madrid, Dykinson, págs. 258-307 y PORRAS GÓMEZ, Antonio-Martín (2015): *La gobernanza multinivel del gasto público europeo*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, págs. 358-370.

activa de contactos profesionales en toda Europa, y los grupos de trabajo<sup>58</sup>, redes y *task forces*<sup>59</sup> sobre temas de auditoría específicos.

Una forma de colaboración más avanzada son las fiscalizaciones coordinadas (que tienen un carácter voluntario). Se diseña un programa de trabajo común, que cada equipo fiscalizador nacional lleva a cabo en su país, dando lugar al correspondiente Informe de Fiscalización, que se tramita según la normativa española nacional y que sirve de base, junto con los de los otros países participantes, para elaborar un Informe conjunto que se presenta al Comité de Contacto. El TCu ha participado en las siguientes: Actuación conjunta de los sistemas de gestión y control de las ayudas concedidas a través de los Fondos Estructurales; Informe sobre la aplicación de la normativa comunitaria de Fondos Estructurales que asegura que los Estados Miembros establecen una pista de auditoría adecuada y cumplimentan los controles independientes sobre el 5% de las transacciones (2004); o en la Actuación conjunta sobre la gestión de los programas de fondos estructurales en materia de empleo y/o medioambiente (2008).

De suma importancia son las relaciones en el ámbito de la fiscalización de fondos europeos<sup>60</sup>. El TCUE lleva a cabo regularmente misiones de fiscalización de la gestión de los fondos europeos en España, sin menoscabo de la competencia del Tribunal de Cuentas español. Con tal propósito, se designa un agente de enlace que facilita los contactos entre el Tribunal de Cuentas Europeo y las entidades españolas fiscalizadas. Los agentes de enlace y el Tribunal de

---

<sup>58</sup> El Tribunal de Cuentas de España participa actualmente en los siguientes Grupos: Red de elaboración de informes por las EFS nacionales sobre gestión financiera de la UE; Grupo de Trabajo sobre el impuesto sobre el valor añadido; Red de auditoría de la política fiscal; Red de auditoría de la Estrategia de Lisboa/Europa 2020.

<sup>59</sup> Con la participación del TCu en la *Task Force* relativa al Establecimiento de un mecanismo de alerta temprana para el Comité de Contacto. Además el Tribunal de Cuentas español designa regularmente observadores para las Misiones en España del TCUE. Los observadores son funcionarios que, si bien no tienen intervención directa en la ejecución de las fiscalizaciones, desempeñan una función de apoyo a los auditores europeos.

<sup>60</sup> DE LA FUENTE Y DE LA CALLE, M.<sup>a</sup> José (2008): «La fiscalización de los fondos comunitarios gestionados en España: concurrencia de controles», en BIGNINO CAMPOS, Pablo y DURÁN ALBA, Juan Fernando (dirs.), *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*, Valladolid, Lex Nova, págs. 197-237 y ARNEDEO ORBAÑANOS, Miguel Ángel (1998): «Control de los Fondos Comunitarios en España», *Seminario Tribunal de Cuentas Europeo-Tribunal de Cuentas de España*, Madrid, Tribunal de Cuentas, págs. 149-184.

Cuentas Europeo se reúnen dos veces al año, con el fin de preparar las reuniones del Comité de Contacto.

Para finalizar este apartado, cabe señalar que el Tribunal de Cuentas participa en la presentación en el Senado del Informe Anual del Tribunal de Cuentas Europeo. El último, relativo al ejercicio 2015 se presentó en fecha 25 de octubre de 2016.

## 6. CONCLUSIONES

El TCUE es un *rara avis*<sup>61</sup> en el ámbito del control supranacional de cuentas públicas<sup>62</sup> que ha ido fortaleciendo su estatus en el seno de la Unión Europea desde un papel secundario inicial hasta la culminación como institución europea en el Tratado de Maastricht. Su consagración institucional ha sido el resultado del progresivo aumento del presupuesto de la actual Unión Europea (superior a 157.860 millones de euros en 2017) y de la interiorización de la importancia del control externo en el seno europeo en conexión

---

<sup>61</sup> «Única en el mundo» en palabras del antiguo miembro del Tribunal (2004-2010) y actual Vicepresidente del Tribunal de Cuentas polaco, Jacek Uczkiewicz. Manifestaciones contenidas en la publicación institucional del Tribunal en su trigésimoquinto aniversario. Vide AA.VV (2014): *Reflections. 35th Anniversary of the European Court of Auditors*, Luxemburgo, Tribunal de Cuentas de la Unión Europea, pág. 33: «*The European Court of Auditors is an audit institution that is unique in the world – every bit as unique and inimitable as the European Union itself. Succeeding in carrying out the ECA’s mission should not just be an internal challenge facing the Court. It should be the wish of every EU citizen that the ECA carry out its mission par excellence.*».

<sup>62</sup> En el mismo sentido: «*Por encima de las fronteras, la Unión Europea representa un claro ejemplo de utilización supranacional de fondos públicos nacionales. Pero no es el único, aunque sí el más evidente. Existe asimismo una multiplicidad de Organismos internacionales e Instituciones multilaterales que han sido creados mediante aportaciones de los Estados o que manejan fondos procedentes de sus presupuestos. Contrastando, con esta evolución de la actividad económica del sector público, el control del uso de sus dineros permanece todavía limitado, en buena medida, por las fronteras de cada país. La única excepción está representada por el Tribunal de Cuentas Europeo, que funciona como una Institución de Control Externo a todos los efectos en lo relativo a los fondos de la Unión Europea. También existen mecanismos de control en los Organismos internacionales e Instituciones multilaterales, pero su cometido suele ser más limitado que el correspondiente a los órganos que verifican la gestión de los gobiernos nacionales o regionales. Entre otras características diferenciadoras, dicho control suele reducirse, por lo general, a los aspectos relacionados con la regularidad formal, jurídica o financiera, sin abarcar los relativos a la eficiencia de la gestión*», en ARNEDO ORBAÑANOS, Miguel Ángel (2000): «La integración del control de los fondos públicos en el contexto de la mundialización», *Revista Española de Control Externo*, n.º 6, pág. 30. Una aproximación a órganos supranacionales en ARNEDO ORBAÑANOS, Miguel Ángel (1999): «El control externo de los organismos e instituciones internacionales», *Revista Española de Control Externo*, n.º 2, págs. 77-88.

con una mejor rendición de cuentas ante los más de quinientos millones de contribuyentes. Sin embargo, los hechos ponen de manifiesto que aún existe un largo camino por recorrer. El TCUE debe potenciar su *potestas* y *auctoritas* perfeccionando su arquitectura institucional y competencial. Prueba de ello es la relegación normativa de su principal régimen jurídico al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y su escaso papel en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia atribuible en gran parte a no haber sacado partido a las potencialidades del artículo 263, párrafo tercero, del TFUE, que le faculta para recurrir ante el Tribunal de Justicia con el fin de salvaguardar sus prerrogativas.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

AA.VV. (2009): *Principles of European Constitutional Law*, 2.<sup>a</sup> edic. revisada, VON BOGDANDY, Armin y BAST, Jürgen (eds.), Oxford, Hart.

AA.VV. (2013): *Estrategia 2013-2017*, Luxemburgo, Tribunal de Cuentas Europeo.

AA.VV. (2014): *Reflections. 35th Anniversary of the European Court of Auditors*, Luxemburgo, Tribunal de Cuentas de la Unión Europea.

ADEN, Hartmut (2015): «The European Court of Auditors and Its Relationship with National Independent Audit Institutions: The Evolving Audit Function in the EU Multilevel System», en BAUER, Michael W. y TRONDAL, Jarle (eds.), *The Palgrave Handbook of the European Administrative System*, Basingstoke, Palgrave Macmillan, págs. 313-326.

ALABAU OLIVERAS, M.<sup>a</sup> Mercé (1990): *El control externo por los tribunales de cuentas de la Europa comunitaria*, Madrid, Instituto de estudios fiscales.

ALONSO MURILLO, Felipe (2008): «Articulación del control externo de legalidad y de la actividad financiera del sector público», en BIGLINO CAMPOS, Paloma y DURÁN ALBA, Juan Fernando (dirs.), *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*, Valladolid, Lex Nova, págs. 88-159.

ARNEDO ORBAÑANOS, Miguel Ángel (1998): «Control de los Fondos Comunitarios en España», *Seminario Tribunal de Cuentas Europeo-Tribunal de Cuentas de España*, Madrid, Tribunal de Cuentas, págs. 149-184.

- ARNEDO ORBAÑANOS, Miguel Ángel (1999): «El control externo de los organismos e instituciones internacionales», *Revista Española de Control Externo*, n.º 2, págs. 77-88.
- ARNEDO ORBAÑANOS, Miguel Ángel (2000): «La integración del control de los fondos públicos en el contexto de la mundialización», *Revista Española de Control Externo*, n.º 6, págs. 29-46.
- ARROYO GIL, Antonio y GIMÉNEZ SÁNCHEZ, Isabel (2015): «Otras instituciones (Tribunal de Cuentas y BCE) y organismos de la UE», en LÓPEZ CASTILLO, Antonio (dir.), *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, vol. 1, Valencia, Tirant lo Blanch, págs. 557-611.
- BIGLINO CAMPOS, M.ª Paloma (2004): «El Tribunal de Cuentas europeo tras la reforma de Niza», en CALONGE VELÁZQUEZ, Antonio (coord.), *La reforma institucional en el Tratado de Niza*, Valladolid, Lex Nova, págs. 226-243.
- CALDEIRA, Víctor (2005): «Coordinación de los controles internos: la auditoría única, hacia un marco de control interno para la Unión Europea», en GARCÍA CRESPO, María Milagros (coord.), *El control del gasto público en Europa: la coordinación de la auditoría pública en la Unión Europea*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 215-246.
- CASTELLS OLIVARES, Antoni M.ª (2005): «Las instituciones de control externo: el tribunal de cuentas europeo y sus relaciones con los tribunales de cuentas de los estados miembros», en García Crespo, María Milagros (coord.), *El control del gasto público en Europa: la coordinación de la auditoría pública en la Unión Europea*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 159-177.
- CIPRIANI, Gabrielle (2010): *The EU Budget: Responsibility without accountability?*, Bruselas, Centre for European Policy Studies (CEPS).
- DE CROUY-CHANEL, Imre, y PERRON, Christophe (1988): *La Cour des Comptes Européenne*, París, Presses Universitaires de France.
- DE LA FUENTE Y DE LA CALLE, M.ª José (2008): «La fiscalización de los fondos comunitarios gestionados en España: concurrencia de controles», en BIGLINO CAMPOS, Pablo y DURÁN ALBA, Juan Fernando (dirs.), *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*, Valladolid, Lex Nova, págs. 197-237.

- DE SOUSA, Alfredo José (2005): «Una política anti-fraude financiero de la Unión Europea», en GARCÍA CRESPO, María Milagros (coord.), *El control del gasto público en Europa: la coordinación de la auditoría pública en la Unión Europea*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 181-214.
- DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, Luis M.<sup>a</sup> (2002): *Constitucionalismo de la Unión Europea*, Madrid, Civitas.
- FABRA VALLÉS, Juan Manuel (2002): «El Tribunal de Cuentas Europeo y el Tribunal de Cuentas de España», *Revista Española de Control Externo*, n.º 12, págs. 11-23.
- FABRA VALLÉS, Juan Manuel (2002): «Relaciones entre el Tribunal de Cuentas Europeo y el Parlamento Europeo», en SIERRA MOLINA, Guillermo y RUIZ GARCÍA, Eduardo (coords.), *La contabilidad y el control de la gestión pública*, Madrid, Civitas, págs. 229-242.
- FLIZOT, Stéphanie (2002): «Les rapports entre la Cour des Comptes Européenne et les Institutions Supérieures de contrôle des Etats membres. Quelle application du principe de subsidiarité?», *Revue du Marché Commun et de l'Union européenne*, n.º 455, págs. 112-121.
- FUENTETAJA PASTOR, Jesús Ángel (2014): *Derecho Administrativo Europeo*, Cizur Menor (Navarra), Civitas.
- FUERTES LÓPEZ, Mercedes (2014): «La necesidad de un procedimiento para combatir el fraude (A propósito de las actuaciones de la Oficina europea de lucha contra el fraude, OLAF)», *Revista de administración pública*, n.º 195, págs. 269-301.
- GARCÍA CRESPO, Milagros (1997): «El control externo en la Europa Comunitaria», en AA.VV., *Seminario Conjunto Tribunal de Cuentas de España-Tribunal de Cuentas Europeo*, Madrid, Tribunal de Cuentas, págs. 1-13.
- GORDILLO PÉREZ, Luis I. y CANEDO ARRILLAGA, José Ramón (2013): «La constitución económica de la Unión Europea. Bases de un modelo en constante evolución», *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 5, n.º 1, págs. 163-183.
- HARDEN, Ian; WHITE, Fidelma y DONNELLY, Katy (1995): «The Court of Auditors and Financial Control and Accountability in the European Community», *European Public Law*, vol. 1, n.º 4 págs. 599-632.

- HARLOW, Carol (2003): *Accountability in the European Union*, Oxford, Oxford University Press.
- IBÁÑEZ VILA, Carolina (2014): «El control jurisdiccional de las cuentas públicas en Europa: El Tribunal de Cuentas Europeo y el Tribunal de Cuentas Español», *Teoría y realidad constitucional*, n.º 33, págs. 341-351.
- INGHELRAM, Jan (2000): «The European Court of Auditors: Current legal issues», *Common market law review*, vol. 37, n.º 1, págs. 129-146.
- INGHELRAM, Jan (2001) : «L'arrêt Ismeri: quelles conséquences pour la Cour des comptes européenne?», *Cahiers de droit européen*, año 37, págs. 707-728.
- JIMÉNEZ ASENSIO, Rafael (2014): «Los frenos del poder (Una introducción al principio de separación de poderes y al control de las instituciones en los sistemas constitucionales)», *Revista Vasca de Administración Pública*, n.º 99-100, págs. 1753-1774.
- KARLSSON, Jan O. (2000): «El Tribunal de Cuentas Europeo y el fraude en la Unión Europea», *Revista Española de Control Externo*, n.º 5, págs. 9-30.
- KÖLLING, Mario (2010): «La negociación del marco financiero plurianual de la UE 2014-2020: un balance entre necesidades y límites económico-políticos», Madrid, Real Instituto Elcano, ARI 160/2010.
- LAFFAN, Brigid (1999): «Becoming a «Living Institution»: The Evolution of the European Court of Auditors», *Journal of Common Market Studies*, vol. 37, págs. 251-268.
- LOZANO MIRALLES, Jorge (1996): *Configuración e independencia de los órganos de control externo: un análisis comparado*, Madrid, Civitas.
- LOZANO MIRALLES, Jorge (1998): «El TCUCE a la luz de los tratados constitutivos de la Unión Europea», en AA.VV., *Constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (II). XVII jornadas de estudio*, vol. 2, Madrid, Ministerio de Justicia, págs. 1609-1630.
- MAESTRO BUELGA, Gonzalo (2008): «El Tratado de Lisboa y la Constitución económica», *Revista de Derecho Constitucional Europeo*, n.º 9, págs. 38-67.

- MANTECA VALDELANDE, Víctor (2001): «El Tribunal de Cuentas Europeo, una institución comunitaria de control», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 197, págs. 21-40.
- MARTY-GAUQUIÉ, Henry (1998): *Le controle externe des Finances Publiques Européennes*, Bruselas, Ed. Labor
- MIDDELHOEK, André (1998): «El Tribunal de Cuentas Europeo. Su papel y sus relaciones con las instituciones nacionales de control», en AA.VV., *Seminario Tribunal de Cuentas Europeo-Tribunal de Cuentas de España*, Madrid, Tribunal de Cuentas, págs. 9-29.
- MONASTERIO ESCUDERO, Carlos (2015): «Enseñanzas de la crisis financiera para la estabilidad presupuestaria y el control del Sector Público», *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 105, págs. 51-76.
- PIQUERAS BAUTISTA, José Antonio (1998): «El Tribunal de Cuentas de la Unión Europea: consecuencias del Tratado de Maastricht», en AA.VV., *Constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (II). XVII jornadas de estudio*, vol. 2, Madrid, Ministerio de Justicia, págs. 1631-1648.
- PODADERA RIVERA, Pablo (2011): «Nuevos recursos para financiar la Unión Europea: una cuestión de nueva ingeniería presupuestaria», *Revista Universitaria Europea*, n.º 15, págs. 51-73.
- PORRAS GÓMEZ, Antonio-Martín (2014): «La dimensión constitucional del poder presupuestario de la Unión Europea», *Estudios de Deusto*, vol. 62, n.º 1, págs. 191-212.
- PORRAS GÓMEZ, Antonio-Martín (2015): *La gobernanza multinivel del gasto público europeo*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- RAMALLO MASSANET, Juan (2008): «El control externo del presupuesto comunitario y el Tratado de Lisboa: presente, pasado y futuro», *Auditoría pública*, n.º 45, págs. 5-13.
- RAMALLO MASSANET, Juan (2008): «El control externo del presupuesto comunitario en el nuevo Tratado de Lisboa», en VILLAR EZCURRA, Marta; MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio; ALBIÑANA CILVETI, César y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel (coords.), *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. 3, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 2841-2864.

- ROMERO ABOLAFIO, Juan José (2014): «El papel institucional del Tribunal de Cuentas Europeo», en ADAME MARTÍNEZ, Jesús y RAMOS PRIETO, Francisco (coords.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 937-957.
- RUIZ GARCÍA, Eduardo (2004): «El Tribunal de Cuentas Europeo», en GARRIDO MAYOL, Vicente; GARCÍA COUSO, Susana y ÁLVAREZ CONDE, Enrique (coords.), *Comentarios a la Constitución Europea*, vol. 1, Valencia, Tirant Lo Blanch, págs. 1103-1132.
- RUIZ GARCÍA, Eduardo (2013): «El papel del Tribunal de Cuentas europeo en la modernización del sistema contable de las instituciones europeas», *Revista Española de Control Externo*, n.º 44, págs. 31-47.
- RUIZ TARRÍAS, Susana (2003): *Presupuesto y parlamentarismo. La aportación del presupuesto a la formación del parlamentarismo continental europeo*, Sevilla, Fundación El Monte.
- RUIZ TARRÍAS, Susana (2005): «El Tribunal de Cuentas Europeo en el Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa», *Revista de derecho político*, n.º 64, págs. 183-210.
- SACCHETTINI, M. (1977): «Un nouvel organe des Communautés européennes: La Cour des comptes», *Revue du Marché commun*, n.º 209, págs. 1-5.
- SALINAS SÁNCHEZ, Francisco Javier (1993): *Economía Política Constitucional de los Presupuestos Públicos*, Madrid, Tecnos.
- SÁNCHEZ BARRUECO, María Luisa (2008): *El Tribunal de Cuentas Europeo: la superación de sus limitaciones mediante el principio de colaboración*, Madrid, Dykinson.
- SÁNCHEZ BARRUECO, María Luisa (2015): «The Contribution of the European Court of Auditors to EU Financial Accountability in Times of Crisis», *Romanian Journal of European Affairs*, vol. 15, n.º 1, págs. 70-85.
- SCHMIDT-GERRITZEN, Norbert (1996): «The cooperation between the European Court of Auditors and the SAI's of the Member States of the European Union», en AA.VV., *Cooperation of the European Union and the Countries of Central and Eastern Europe*, Luxemburgo, OPOCE.

- SERRANO LEAL, Cristina (2011): «Financiación: el presupuesto», en AA.VV., *Tratado de derecho y políticas de la Unión Europea*, vol. 3, Cizur Menor (Navarra), Aranzadi, págs. 467-535.
- SERRANO LEAL, Cristina (2014): «Contribuciones del presupuesto comunitario a la gobernanza global: claves desde Europa», en AA.VV., *El modelo europeo: contribuciones de la integración europea a la gobernanza global*, BENEYTO PÉREZ, José María (dir.), Madrid, Biblioteca Nueva, págs. 245-277.
- SESMA SÁNCHEZ, Begoña (1998): «Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas y Tribunal de Cuentas Español: estudio comparado», en AA.VV., *Constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (II). XVII jornadas de estudio*, vol. 2, Madrid, Ministerio de Justicia, págs. 1649-1684.
- SICLARI, Domenico (2012): *La corte dei conti europea nel sistema multi-livello dei controlli*, Nápoles, Editoriale Scientifica.
- STEPHENSON, Paul (2014): «Appointing the members of the European Court of Auditors: towards better-qualified management and more efficient and timely decision-making?», *Cuadernos europeos de Deusto*, n.º 51, págs. 99-120.
- STEPHENSON, Paul (2015) «Reconciling audit and evaluation? The shift to performance and effectiveness at the European Court of Auditors», *European Journal of Risk Regulation*, vol. 6, issue 1, págs. 79-89.
- STEPHENSON, Paul (2015) «Starting from scratch? Analysing early institutionalization processes: the case of audit governance», *Journal of European Public Policy*, n.º 17, págs. 1-21.
- TOMÉ MUGURUZA, Baudilio (2013): «El Tribunal de Cuentas Europeo y la fiscalización del presupuesto de la Unión», en GARCÉS SANAGUSTÍN, Mario y PALOMAR OLMEDA, Alberto (dirs.), *La Gestión de los Fondos Públicos: Control y Responsabilidades*, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi, págs. 961-994.
- TOMÉ MUGURUZA, Baudilio (2013): «La respuesta de la Unión Europea a la crisis económica y el papel de las Instituciones de control externo», *Revista Española de Control Externo*, n.º 43, págs. 73-101.
- TORRES FERNÁNDEZ, Juan José (1998): «El Tribunal de Cuentas Europeo, desde los orígenes hasta el Tratado de la Unión Europea»,

en AA.VV., *Constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (II). XVII jornadas de estudio*, vol. 2, Madrid, Ministerio de Justicia, págs. 1685-1696.

VALLÈS VIVES, Francesc (2003): *El control externo del gasto público: configuración y garantía constitucional*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

WHITE, Fidelma y HOLLINGSWORTH, Kathryn (1999): *Audit, Accountability and Government*, Oxford, Clarendon Press.



# Las cláusulas sociales en la contratación pública: estudio de la Instrucción 1/2016 del Ayuntamiento de Madrid

---

**Enriqueta Chicano Jávega**  
**Antonio Ramón Rodríguez Castaño**  
Tribunal de Cuentas

## RESUMEN

Los autores abordan la relación entre contratación pública y política social, o más concretamente la incidencia de los aspectos sociales en la contratación pública. Para ello proceden a realizar en primer lugar una aproximación al problema señalando los grados de incidencia de los aspectos sociales en los contratos públicos, distinguiendo entre el respeto al contenido mínimo social en cualquier contrato, la utilización de la contratación pública como instrumento de políticas sociales y como medio de políticas sociales. Centrada la cuestión, se estudia el concepto de cláusula social en la contratación pública, tanto desde un punto de vista genérico como mediante la exégesis de la Instrucción 1/2016 del Ayuntamiento de Madrid, que los autores consideran un ejemplo de alto nivel técnico, de gran contenido y equilibrada en la solución del problema. El estudio concluye con una exposición general sobre la imbricación entre contratación pública y actuación social pública, planteando las diferentes soluciones y la situación española en la materia.

**PALABRAS CLAVE:** contratación pública, políticas sociales, cláusulas sociales, Directiva comunitaria, convenios colectivos.

## ABSTRACT

*The authors study the relation between public procurements and social politics, specifically the impact of social aspects on public procurement. They analyze*

*the incident of the social aspects in the public procurement, distinguishing between the fulfillment of the minimal social content in any contract, and the utilization of the public procurement as instrument of social policies and as way of social policies. Then they study the concept of social clause in the public procurement, from a generic point of view as well as the exegesis of the Instruction 1/2016 of the Town hall of Madrid, which the authors consider as high-level technical example, with great content and balanced solution. The study concludes with a general review on the overlap between public procurement and social public action, show different solutions and describe the Spanish legal framework.*

**KEYWORDS:** *public procurement, social policies, social clauses, community Board, collective agreements.*

## 1. INTRODUCCIÓN

Haciendo abstracción de pronunciamientos teóricos más complejos, podemos definir aquí, como definición útil a los efectos de este estudio, el contrato como el acuerdo de voluntades en virtud del cual los intervinientes, las partes contratantes, intercambian bienes, derechos o servicios.

Ordinariamente en un contrato una de las partes entrega dinero a cambio de recibir un bien o un servicio<sup>1</sup>. En los contratos públicos la parte que paga el dinero y recibe el bien o servicio ha de ser un ente integrante del sector público. Si un ente público celebra un contrato en el que entrega un bien o servicio, dicho contrato no se rige por la legislación contractual pública, salvo que la entidad adquiriente sea otro ente público (art. 4.1m) del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011 de 14 de noviembre, en adelante TRLCSP).

Puede apreciarse por tanto que la naturaleza jurídica de los contratos públicos es idéntica a la de los contratos privados, pero su regulación es distinta. Ello se debe a aspectos no jurídicos de la situación de los entes públicos. En primer lugar la contratación pública es una actividad de importancia vital para los entes públicos, primero por su volumen, en España la contratación pública puede alcanzar el 20% del PIB. En segundo lugar, porque se trata de la

---

<sup>1</sup> Dado que este artículo se refiere a los contratos públicos no se contemplan los contratos gratuitos como la donación (si es que se considera que la donación es un contrato) pues el art. 2 TRLCSP se refiere únicamente a los contratos onerosos.

mayor actividad financiera pública relacionada con terceros, es decir donde existe mayor riesgo de que el gestor de los fondos públicos no observe el adecuado celo y por ello pueda ser perturbado el interés público.

Lo anterior ha dado lugar a que la contratación pública tenga una regulación imperativa que se caracteriza, especialmente, por dos aspectos: la existencia de privilegios, como los de interpretación, modificación y resolución del contrato (aunque sólo en los contratos administrativos) y la sumisión a una serie de medidas, entre las que destacan los procedimientos de adjudicación (medidas aplicables en mayor o menor grado a todos los entes públicos) que pretenden evitar la interdicción de la arbitrariedad y garantizar el acierto en la elección de la otra parte contratante y de la determinación de la prestación.

Se acaba de decir «*el acierto en la elección*», es decir elegir adecuadamente. Pero ¿qué es lo adecuado cuando se adquiere una prestación?, en principio la respuesta parece fácil: adquirir la mejor prestación al mejor precio.

Sin embargo, la contratación pública supone un gasto público ingente y es aquí donde surge una tentación, la de utilizar esa contratación no sólo como un medio para adquirir bienes y servicios sino utilizarla también como un instrumento de políticas públicas. Y una de esas políticas es la política social.

## 2. CONTRATACIÓN PÚBLICA Y POLÍTICAS SOCIALES

La relación entre la contratación pública y la actuación social de los entes públicos puede estudiarse distinguiendo tres grados:

- El contenido social mínimo en los contratos, o respeto en la contratación pública a los aspectos sociales regulados en otras normas.
- La utilización de la contratación pública como un instrumento de la política social.
- La consideración de la contratación pública como medio de política social.

Como puede apreciarse la gradación establecida va de menor a mayor intensidad de consideración del aspecto social en la contratación pública.

Comenzando por el primer grado, en toda contratación va a surgir de manera colateral una serie de cuestiones sociales y el ente público ha de plantearse como actuar frente a las mismas. En la ejecución de un contrato los trabajadores de adjudicatario o del subcontratista en su caso, deben realizar su actividad conforme a unas normas legales, reglamentarias o convencionales que disciplinan su relación con sus empresarios, no con el ente público que ha adquirido la prestación que realizan y el cumplimiento de esas normas incumbe al empresario, pero no es menos cierto que el ente público adjudicador no puede permitir que dichas normas se vulneren, y si un ente público no puede adquirir unos bienes que sabe que son robados, por baratos que se los vendan, tampoco debería aceptar una oferta que implique que los trabajadores que vayan a realizar la actividad perciban una retribución ilícita.

La legislación aborda lo que hemos llamado efectos colaterales de dos maneras:

- Una general impidiendo licitar a quienes hayan incumplido cierta normativa en materia social o medioambiental, son las prohibiciones para contratar, actualmente recogidas en el artículo 60 del TRLCSP. Nótese que aquí se está tomando en consideración un aspecto «*metacontractual*», la vulneración de una normativa por la que el licitador ha sido condenado, vulneración que no se ha producido en el contrato objeto de licitación, pero aun así no se le permite licitar por interesante que pueda ser su oferta. Es una decisión política que no tiene que ver ni con la adecuada calidad y precio de la prestación, ni con la libre competencia (al menos no directamente en el caso concreto) pero es totalmente lógico que un ente público (aun cuando no sea una Administración) no pueda actuar de forma que premie el incumplimiento de normas imperativas por adecuada que pueda ser la prestación ofertada.
- La segunda es concreta, se refiere al contrato que se está licitando o ejecutando. En esta se impide que se adjudique el contrato a la oferta que necesariamente implique que se van a incumplir ciertas normas sociales, más concretamente las referidas a las condiciones de trabajo de quienes van a ejecutar materialmente la prestación. Un ejemplo claro es el rechazo de ofertas anormales por incumplimiento de las obligaciones del licitador respecto a sus trabajadores, esta situación se da por ejemplo en aquellos contratos de servicios en los que la prestación consiste

en su práctica totalidad en la actividad de los trabajadores (vigilancia, limpieza) y la oferta implica que dividido el precio ofertado por el número de horas ni siquiera se cubre el mínimo de salario/hora establecido en el convenio laboral aplicable. En el TRLCSP actualmente vigente esa oferta no podría rechazarse, pues el artículo 152.3 establece que el órgano de contratación ha de comprobar que la oferta respeta «*las disposiciones relativas a la protección del empleo y las condiciones de trabajo vigentes en el lugar en que se vaya a realizar la prestación*» y esta expresión viene interpretándose en el sentido de disposiciones legales. Aquí puede apreciarse una modificación en la regulación de la Directiva comunitaria, el artículo 18.2 habla además del Derecho nacional de los convenios colectivos, que ahora debe garantizarse su cumplimiento. Es probablemente el único avance social en la Directiva de 2014.

Viendo ahora el tercer grado, el segundo se deja para más tarde pues es el núcleo de este artículo, la consideración de la contratación pública como medio de política social supondría que la contratación pública tendría como objetivo desarrollar la política social, de tal manera que los contratos no sirvieran para adquirir una prestación necesaria de la mejor calidad y al mejor precio, sino que, por ejemplo, se adquiriesen servicios no necesarios a los meros efectos de ocupar desempleados.

Esta perspectiva está absolutamente vedada. El artículo 22 del TRLCSP permite solamente celebrar los contratos que sean necesarios para el cumplimiento y realización de los fines institucionales del ente contratante. Esta idea subyace en el concepto de contratación pública socialmente responsable y en el de cláusula social. Es decir, se deben adquirir prestaciones necesarias para el ente público adquirente y sólo partiendo de esta idea se puede intentar dar a cada contrato un cierto contenido social.

Téngase en cuenta que en otras áreas del ordenamiento público sí que se hace. Los beneficios fiscales son una exención tributaria para el fomento de finalidades que indudablemente tienen interés público, pero no una finalidad recaudatoria directa.

De lo acabado de exponer deben sacarse dos conclusiones, sin perjuicio de que con posterioridad se vuelva a ellas:

- No puede definirse el objeto del contrato de tal manera que dicho objeto implique una finalidad social si esa finalidad no es la propia que el ente debe perseguir a través del contrato. Es

decir, no puede definirse una prestación de tal manera que implique un aspecto social si sin ese aspecto se cumple la finalidad que debe cumplir el contrato para el ente.

– El intentar llevar a cabo políticas de cierta naturaleza a través de instrumentos que no le son propios no es una buena técnica de gestión, aunque sólo sea porque impide conocer los efectos de los mismos. Al igual que en los beneficios fiscales se desconoce sus efectos sobre la actividad que se trata de fomentar<sup>2</sup>, dado que no se establecen unos indicadores ni una obligatoriedad de llevar a cabo la actividad, si se adjudica un contrato para adquirir una maquina vendedora que debe expedir café de comercio justo (por tomar un ejemplo conocido) sabemos que el contrato ha resultado más caro que si fuera de otro tipo de café, aunque no sabemos cuánto más caro y creemos haber fomentado el comercio justo, pero no sabremos ni cuanto ni por que coste comparativo en relación con una subvención que hubiésemos concedido para la misma finalidad.

### 3. CLÁUSULAS SOCIALES EN LOS CONTRATOS PÚBLICOS

El segundo de los grados a que más arriba nos hemos referido, la utilización de la contratación pública como un instrumento de la política social, es el realidad el único del que se trata doctrinalmente.

Los documentos de estudio o incluso normativos que existen sobre la relación entre acción social y contratación pública parten de una concepción que implica un prejuicio. Parten de la idea de que pueden incluirse aspectos sociales en la contratación pública, pero eliminan «*a limine*» la consideración de que la contratación como herramienta social en sí misma.

Así la guía de la Comisión Europea al respecto se denomina o se subtitula «*una guía para considerar aspectos sociales en las contrataciones públicas*» y define las contrataciones públicas socialmente responsables como las que tienen en cuenta uno o varios aspectos sociales a la vez que respetan los principios consagrados en el Tratado de la Unión Europea y en las Directivas de contratación.

---

<sup>2</sup> A este respecto véase Rodríguez Castaño, Antonio Ramón «*Los beneficios fiscales y las subvenciones como instrumentos de las políticas públicas*» en la obra colectiva «*Hacienda pública territorial un enfoque multidisciplinar*», Aranzadi 2012.

Por su parte la Instrucción 1/2016 del Ayuntamiento «*Relativa a la incorporación de cláusulas sociales en los contratos celebrados por el ayuntamiento de Madrid, sus organismos autónomos y entidades del sector público municipal*» define lo que debe entenderse por cláusula social a los efectos de interpretación y aplicación de la Instrucción, es decir contemplan la posible existencia de cláusulas sociales en un contrato, pero no un contrato dirigido como tal a conseguir un fin social.

Nosotros ya nos hemos referido en el apartado anterior y a partir de ahora trataremos este segundo grado que en realidad es el que presenta problemas y áreas de posible actuación.

Existen varios momentos en el procedimiento contractual en los que tiene o puede tener cabida la utilización del contrato como instrumento de política social mediante la inclusión de una cláusulas social.

- En la definición del objeto de contrato.

El lugar más obvio para introducir un aspecto social en un contrato es precisamente en la determinación de la prestación que se contrata. Y aquí está la clave de todo el problema: si lo que se pretende adquirir, y se pretende porque es lo que el ente contratante debe adquirir para cumplir sus fines, tiene en sí un contenido social no existe problema alguno, sin embargo, lo que no resulta posible es definir el objeto de un contrato que en esencia no debe tener una finalidad social de tal forma que la tenga. Si el ente debe construir un edificio para el cumplimiento de su actividad no puede definir el contrato diciendo que consistirá en una obra que debe construir una empresa que tenga un porcentaje determinado de trabajadores en riesgo de exclusión social y no puede hacerlo porque sería un fraude de ley, estaría adquiriendo una prestación que no sería la mejor económicamente, estaría excluyendo a empresarios que podría licitar y estaría en general utilizando una potestad para fines distintos.

Este es a nuestro juicio el núcleo del problema y partiendo de lo que acaba de decirse es como se debe enfocar la inclusión de cláusulas sociales en los contratos, esa debe ser la línea directriz.

Evidentemente todo es objeto de matices, cabe que un objeto contractual tenga una vertiente social, pero de tal manera que no desvirtúe los fines de la figura contractual.

- En la definición de la prestación.

La definición de las características técnicas de la prestación puede tener un indudable contenido social. Ese contenido se puede referir a los trabajadores que han de realizar la prestación (en cuanto a la forma de realizar la actividad), a los usuarios de la misma o a los proveedores.

Existen ocasiones en las que existe una previsión legal específica que permite o incluso obliga a que exista una previsión legal en la definición de la prestación, aun en casos en los que la misma no sea connatural con la prestación, como es el caso del principio de accesibilidad universal.

En estos supuestos no existe problema alguno, sin embargo, fuera de ellos la situación es la misma que ocurre respecto al objeto y esto puede precisarse cuando el considerando 75 de la Directiva de 2014 señala que *«los poderes adjudicadores que deseen adquirir obras, suministros o servicios con determinadas características medioambientales, sociales o de otro tipo deben poder remitirse a etiquetas concretas»* pero este considerando está desarrollado por el artículo 43 que establece como requisito *«que los requisitos aplicables a efectos de la etiqueta se refieran únicamente a criterios vinculados al objeto del contrato y sean **adecuados** para definir las características de las obras, los suministros o los servicios que constituyan el objeto del contrato»*.

- En el establecimiento de los criterios de solvencia.

Aquí se produce la misma situación que en casos anteriores: para poder solicitar la acreditación de ciertas aptitudes sociales es preciso que las mismas sean precisas para la ejecución del contrato.

- En el establecimiento de criterios de adjudicación.

El artículo 67 de la Directiva de 2014 determina que los criterios de adjudicación de un contrato público deben estar vinculados al objeto del contrato.

Por supuesto que pueden existir criterios de adjudicación con contenido social, pero todo criterio ha de suponer una ventaja en la ejecución del contrato, todo criterio implica una atribución de puntos porque el contrato se ejecute mejor de lo exigido inicialmente por el poder adjudicador y ese mejor evidentemente ha de ser mejor en relación con su objeto, con su naturaleza, cualquier otra cosa sería fraude.

Por tanto, los criterios sociales solamente pueden existir en contratos con un objeto social y en relación con el mismo.

- En la justificación de ofertas con valores anormales o desproporcionados.

Ya se ha hecho referencia más arriba a un cambio en la legislación pues el actual artículo 18.2 de la Directiva exige que el oferente que ha realizado una oferta que puede ser considerada anormalmente baja acredite el cumplimiento de sus obligaciones sociales incluidas las derivadas de los convenios colectivos.

- En la determinación de criterios para el desempate entre ofertas.

Actualmente la Disposición Adicional cuarta del TRLCSP permite la adjudicación a favor de una empresa, en caso de que haya empatado con otra u otras tras la aplicación de los criterios de adjudicación, en atención a ciertas cualidades de la empresa de eminente carácter social.

Esta habilitación legal no se agota en sí misma, sino que pueden establecerse otros criterios de desempate de carácter social (o de otro carácter). Téngase en cuenta que en este caso la prestación va a ejecutarse de idéntica manera ventajosa al haberse obtenido los mismos puntos, y por ello el interés público está plenamente salvaguardado ejecute el contrato una empresa o lo haga otra, por ello el poder adjudicador puede establecer libremente una perspectiva social.

- En el establecimiento de condiciones especiales de ejecución.

En este punto puede considerarse que el derecho comunitario a restringido su utilización, pues mientras el artículo 26 de la Directiva de 2004 permitía exigir condiciones especiales en relación con la ejecución del contrato siempre que éstas sean compatibles con el Derecho comunitario, el artículo 70 de la Directiva de 2014 exige que estas condiciones especiales estén siempre vinculadas al objeto del contrato, en el sentido del artículo 67, apartado 3, que es el que determina como están vinculados al objeto del contrato los criterios de adjudicación.

- En la subrogación en las relaciones laborales relativas a la anterior ejecución del contrato.

En determinados contratos es común establecer que el nuevo empresario deba subrogarse en las relaciones laborales con los trabajadores que vinieren realizando la actividad bajo la

dirección de la empresa que realizaba inmediatamente antes la prestación que es ahora objeto de contratación.

La subrogación puede venir impuesta directamente por la ley o por convenio colectivo, en cuyo caso resulta obligatoria para los trabajadores o ser establecida en el contrato. Este último supuesto es el que aquí nos interesa.

El establecimiento de la subrogación por vía contractual tiene un innegable carácter social y está expresamente prevista en el artículo 120 del TRLCSP. Su objetivo es favorecer la estabilidad en el empleo y por tanto solamente podría establecerse en aquellos casos en que el hecho de que la prestación siga siendo realizada materialmente por las mismas personas físicas resultará de conveniencia para el interés público.

- En el establecimiento de contratos reservados.

Posibilidad prevista en la Disposición Adicional quinta del TRLCSP, en el considerando 36 y en los artículos 20 y 77 de la Directiva de 2014. Mientras se cumplan los requisitos de estas normas se puede actuar plenamente en este sentido.

#### 4. LA INSTRUCCIÓN 1/2016 DEL AYUNTAMIENTO DE MADRID

En este artículo se va a estudiar como el Ayuntamiento de Madrid ha tratado la introducción de cláusulas sociales en su contratación, lo que ha hecho mediante la citada Instrucción que los autores utilizan como ejemplo por que la consideran de alto nivel técnico, de gran contenido y equilibrada en la solución del problema.

La Instrucción se divide en una parte normativa y cinco anexos que tienen una función de guía para la aplicación práctica de la misma en la gestión contractual.

La que hemos denominado parte normativa se estructura en seis apartados, el **primero** de los cuales se refiere al objeto de la Instrucción. Este apartado es clave tanto para entender cuál es la finalidad y por tanto los límites, de la Instrucción y para interpretar la misma para su aplicación. Y aunque la expresión es más amplia puede definirse el objeto de la Instrucción como *«la incorporación de las cláusulas sociales en los procesos de contratación pública»*<sup>3</sup>,

---

<sup>3</sup> Se excluye de la aplicación de la Instrucción la contratación de bienes y servicios a través de un sistema de contratación centralizada de otra Administración pública, lo que resulta obvio pues será esa Administración la que determine las

puede apreciarse que la definición se corresponde con el título del instrumento y que además fija para el mismo un fin limitado y utilitario, no se pretende utilizar el contrato público como un instrumento total de política social, sino aprovechar las posibilidades que pudiera ofrecer la legislación contractual para intentar incluir aspectos sociales.

Se concreta que la citada inclusión se hará *«en todas las fases del procedimiento contractual»* y se señala que la misma se llevará a cabo, concretamente, *«a través de especificaciones técnicas, criterios de solvencia, criterios de adjudicación, o a través de condiciones especiales de ejecución»*.

Nótese la neutralidad técnica de la Instrucción que, ni define la contratación pública como instrumento de política social, ni se refiere a la definición del objeto del contrato como mecanismo para la inclusión de cláusulas sociales.

El **segundo apartado** define el concepto de cláusula social como la establecida en los procesos de contratación pública y que se refiera *«a la inserción sociolaboral de personas en situación de exclusión social y/o personas con diversidad funcional, la promoción de la calidad y estabilidad en el empleo, la mejora de la capacitación profesional mediante formación en el lugar de trabajo, el fomento de la igualdad efectiva entre mujeres y hombres, la salvaguarda de la seguridad y salud laboral, la conciliación de la vida familiar y laboral o, entre otros, la mejor accesibilidad de personas con diversidad funcional»*.

Se puede apreciar que se refiere exclusivamente (o casi exclusivamente) al personal que va a ejecutar el contrato. La Instrucción no ha querido llegar más lejos, por diversos motivos: los aspectos sociales de las personas destinatarias de las prestaciones contratadas (más concretamente las personas a quienes se dirijan los servicios) recibirían los efectos de los mismos por la propia naturaleza del contrato, por su objeto, sin que se considere preciso incluir (ni sea necesario ni tal vez posible) esta cuestión a través de una cláusula social.

---

cláusulas del contrato, y en los contratos menores, dado que los mismos son verbales y no cabe lógicamente incluir ningún tipo de cláusula (salvo en los que exista proyecto de obras que podría incorporar alguna cláusula social). Esta exclusión habría sido más adecuada establecerla al definir el objeto de la Instrucción y sin embargo se hace en el apartado tercero que trata de la inclusión de las cláusulas sociales.

El **tercer apartado** trata la forma de incluir las cláusulas sociales, lo que hace refiriéndose a los contratos, a las fases del procedimiento y a los principios de aplicación de la Instrucción.

Se determina que será obligatoria la inclusión de cláusulas sociales en todos los contratos que tengan por objeto la ejecución de obras y prestación o gestión de servicios. En cuanto a los contratos de suministro, *«solo procederá la inclusión de cláusulas sociales relativas a la utilización de un lenguaje e imágenes no sexistas, al cumplimiento de las normas sociolaborales, las normas de accesibilidad universal..... y las normas de seguridad y salud»*.

Otra vez se puede apreciar la corrección técnica y la neutralidad de la Instrucción, en nuestra opinión, pues se refiere a contratos en los que la prestación se realiza, al menos en cierto sentido, en el ámbito del ente público contratante, donde se puede incidir por tanto en la forma en que se ejecute en contrato en sus aspectos sociales y sin embargo en cuanto a los suministros, que el contratista simplemente entrega, fabricándolos dentro de su ámbito interno (o adquiriéndolos previamente) solamente se va a exigir el que garantice la prestaciones laboral en las condiciones básicas establecidas por la Ley<sup>4</sup>, lo que más arriba hemos denominado contenido social mínimo.

En cuanto a las fases del procedimiento, la inclusión de cláusulas sociales podrá realizarse en cualquiera de ellas: preparación, adjudicación del contrato (aquí la Instrucción distingue entre selección y adjudicación en sentido estricto) y ejecución. Señalándose dos cuestiones: en la fase de preparación solamente procederá la inclusión en la definición de las prescripciones técnicas del contrato (en realidad habría que decir de la prestación) y en la ejecución únicamente procederá en la definición de condiciones especiales en relación con la de ejecución del contrato (la definición se realiza antes de la ejecución, a lo que se refiere la Instrucción es al momento en que se llevará a cabo la virtualidad de la cláusula social).

---

<sup>4</sup> Otra prueba de rigor técnico es que se establece que para los contratos mixtos de suministro (hay que entender que para los contratos mixtos una de cuyas prestaciones sea un suministro), *«en los que componente correspondiente a servicios u obras tenga un peso sustancial»*, el órgano de contratación deberá valorar la inclusión de cláusulas sociales distintas a las señaladas para los contratos de suministro, es decir de las propias para obras o servicios. Aunque no lo diga la Instrucción el órgano también deberá valorar el llamado *peso sustancial*.

La determinación de en qué fase o fases (la Instrucción habla en singular, pero nada obsta para que se incluyan cláusulas sociales en todas las fases de un contrato) se realizará «en función de la naturaleza y características del contrato».

El apartado concluye estableciendo los «principios de aplicación de la Instrucción» o lo que es lo mismo, los principios que deben regir la inclusión de las cláusulas sociales. Lo que preocupa aquí al «legislador» municipal madrileño es que no se pueda considerar a algún contrato contrario a la legislación aplicable y más concretamente a la normativa comunitaria por lo que establece en primer lugar que todas las cláusulas sociales «deberán ajustarse a los principios comunitarios de contratación pública», y a continuación establece una serie de principios propios, que en realidad no son más que concreción o corolario de los comunitarios.

Los principios de la Instrucción son:

- Existencia de vinculación entre la cláusula social y el objeto del contrato. Se concreta qué es la vinculación en dos aspectos polémicos
  - En la fase de valoración de las ofertas, la vinculación exige que la introducción de la cláusula como criterio de adjudicación suponga una ventaja en las condiciones del mismo.
  - En cuanto a las condiciones de ejecución, las mismas deben estar referidas específicamente a las obras o servicios objeto del contrato y aquí la instrucción hace alarde de su lealtad al decir que aun cuando en el momento de su promulgación la legislación vigente no exige esa vinculación de las condiciones especiales de ejecución sí lo establece la Directiva 2014/24/UE cuya trasposición debía hacerse antes del 18 de abril de 2016,
- Deben incluirse cláusulas sociales en todos los contratos en relación con materias en las que existen disposiciones normativas de carácter transversal que prevén dicha inclusión, como son las relativas a las políticas de igualdad, accesibilidad, seguridad y salud laboral y empleo.
- La estabilidad en el empleo y el mantenimiento de las condiciones de las personas trabajadoras que prestan el servicio durante la vigencia del contrato, implica mayores ventajas para la prestación objeto del mismo y añade valor al servicio de que se trate en aquellos contratos en los que de acuerdo con su estudio

económico, el componente de mano de obra sea esencial, el pliego de prescripciones técnicas describa y detalle la relación de personal adscrito o necesario para la prestación del servicio o gestión del servicio público y en la memoria de necesidad del contrato se justifique que dicha relación de personal y sus condiciones son las idóneas para la prestación adecuada del servicio. Otra vez la Instrucción establece la vinculación de la cláusula social con el objeto del contrato o su mejor ejecución, cumpliendo así la normativa aplicable especialmente la comunitaria y estableciendo unos requisitos de inclusión de la cláusula que garantiza ese cumplimiento normativo.

Se considerará que estos contratos tienen perspectiva social a los efectos de aplicación de los Anexos III y IV de la presente Instrucción.

- Prohibición de cláusulas sociales que puedan implicar la exigencia a los licitadores de una determinada política de responsabilidad social de la empresa.
- La incorporación de la cláusula social se referirá a las prestaciones objeto del contrato o al personal adscrito a su ejecución, salvo cuando proceda su inclusión en relación con la selección del contratista mediante la exigencia de una determinada solvencia técnica.
- Proporcionalidad entre la cláusula social y el objeto del contrato. Aunque la Instrucción define tal proporción de manera que mejor debería llamarse adaptación de la cláusula social a los caracteres del objeto contractual: importe, duración, naturaleza...
- Cumplimiento de los principios fundamentales de la normativa de la Unión Europea sobre contratación pública.

En relación con la inclusión el apartado tercero también establece que en todo contrato deberá incluirse como mínimo una cláusula social, bien como condición especial de ejecución, bien como criterio de adjudicación, además de las cláusulas de inserción obligatoria en todos los contratos recogidas en el apartado 5.1.1 y de que en los contratos de perspectiva social<sup>5</sup> deberá incluirse obligatoriamente como criterio de adjudicación alguna de las cláusulas

---

<sup>5</sup> Que son aquellos en los que la estabilidad en el empleo y el mantenimiento de las condiciones laborales implica mayores ventajas para la prestación objeto del contrato.

sociales recogidas en el Anexo III de la Instrucción y los órganos de contratación podrán incluir, cuando lo consideren oportuno, como condición especial de ejecución, algunas de las cláusulas del Anexo IV.

El **apartado cuarto** de la Instrucción se denomina «*selección de las cláusulas sociales*» y a pesar de su denominación su contenido es escaso, aunque de gran importancia interpretativa.

Se indica en primer lugar que es el órgano de contratación quien debe elegir la cláusula o cláusulas sociales a incluir en un contrato siempre en atención al objeto del contrato, siempre teniendo en cuenta la naturaleza del objeto del contrato y la finalidad institucional del mismo. Porque la Instrucción es consciente de que la finalidad social de un contrato es un aspecto accesorio, la finalidad del contrato es la adquisición de la prestación, su ejecución y que incluir una cláusula social que desvíe la ejecución del contrato de su cumplido objeto constituiría, como mínimo, un fraude de Ley.

Para facilitar la selección de las cláusulas la Instrucción contiene varios Anexos. El Anexo I incluye modelos de cláusulas sociales de carácter transversal que pueden incorporarse en todos los contratos como condiciones especiales de ejecución y además también como criterios de adjudicación en materia de accesibilidad.

El Anexo II incluye cláusulas consistentes en criterios de adjudicación que obviamente sólo se pueden aplicar en los contratos cuyo objeto esté vinculado directamente a acciones públicas sociales o cuyos usuarios sean colectivos desfavorecidos.

Los Anexos III y IV se refieren a los contratos en los que el mantenimiento de los trabajadores esencial o al menos importante para la ejecución del contrato y en el III se contienen criterios de adjudicación y en el IV condiciones especiales de ejecución a ese respecto.

Por último, el Anexo V no contiene modelos de cláusulas sino otros instrumentos de apoyo para su selección: los modelos de informe relativos a impacto de género y conciliación corresponsable.

El **apartado quinto** de la Instrucción es el de mayor contenido y en él se establece ya como se incorporan las cláusulas sociales. El apartado se estructura en las diversas fases del procedimiento contractual: preparación, selección, adjudicación y ejecución.

La mayor importancia, incluso en extensión es la relativa a las cláusulas sociales que son de inclusión obligatoria en todo tipo de contratos en su fase de preparación. Así por su carácter transversal se incluirán en los pliegos de prescripciones técnicas, en todos los contratos, las siguientes cláusulas:

- La obligación de que los bienes o servicios objeto del contrato hayan sido producidos o se desarrollen respetando las normas sociolaborales vigentes en España y en la Unión Europea o de la Organización Internacional del Trabajo.
- En todos los contratos cuyos destinatarios o usuarios sean personas físicas, las prescripciones técnicas se redactarán de manera que se tenga en cuenta la Convención de Naciones Unidas sobre los derechos de las personas con diversidad funcional, así como los criterios de accesibilidad universal y de diseño universal o diseño para todas las personas, tal y como son definidos estos términos en el TRLGDPD.
- En todos los contratos que sean pertinentes al género se deberá incorporar la perspectiva de género a través de cuántas cláusulas sociales relativas a la igualdad entre mujeres y hombres se precisen. Esta previsión se haya exhaustivamente desarrollada.
- En los contratos en cuyas prestaciones el componente económico fundamental venga constituido por el coste de la mano de obra, o en las que se incorporen cláusulas de subrogación de las personas trabajadoras, deberá especificarse que en la determinación del precio del contrato se han tenido en cuenta, el salario base establecido en el Convenio Colectivo que resulte de aplicación al contrato más el complemento de antigüedad.
- En los contratos en que el componente de mano de obra sea determinante en la prestación objeto del contrato y se produzca una transmisión de actividad, para la defensa de la estabilidad en el empleo de las personas trabajadoras, se incluirán específicamente la aplicación de la Directiva 2001/23/CE, de 12 de marzo de 2001, sobre aproximación de las legislaciones de los Estados miembros relativas al mantenimiento de los derechos de las personas trabajadoras en caso de transmisiones de empresas y centros de actividad y si el presupuesto del contrato es igual o superior a 300.000 euros deberá preverse en el pliego de prescripciones técnicas la subrogación contractual de las personas trabajadoras condicionada a su aceptación. Esta disposición re-

sultará en todo caso de aplicación a los contratos de gestión de servicio público con independencia de su importe. En los contratos de servicios de menor importe, la subrogación contractual será potestativa.

– Se establece una especificación concreta a incluir en los pliegos de prescripciones técnicas respecto al uso no sexista del lenguaje en la documentación y materiales que deban aportar los licitadores.

– En cuanto a la accesibilidad se establecen determinadas especificaciones técnicas relativas a desarrollo de portales web en contratos excluidos del ámbito de la contratación centralizada, adquisición de equipos informáticos y cContratos de obras con redacción de proyecto y contratos de servicios de redacción de proyecto.

– En materia de seguridad y salud laboral también se determinan las especificaciones técnicas que deberán incluirse como son la adopción de las medidas previstas en materia de seguridad y salud en el trabajo y de las medidas necesarias para evitar que de la ejecución del contrato puedan derivarse daños al personal municipal o a los ciudadanos en general.

– Por último, se señala que especificaciones deben incluirse en materia de empleo, que son la afiliación y alta en la Seguridad Social de las personas trabajadoras destinadas a la ejecución del contrato y en el caso de subcontratación el cumplimiento de lo previsto en el artículo 4.4 de la Ley 32/2006, de 18 de octubre, reguladora de la subcontratación en el sector de la construcción.

Además de las cláusulas obligatorias que acaban de exponerse, en la fase de preparación pueden incluirse también las especificaciones técnicas que se estimen procedentes.

En la fase de selección las cláusulas sociales consisten en la exigencia de una solvencia específica, referida a que la empresa tenga aptitudes específicas o experiencia acreditada en materia social y conocimientos técnicos concretos, o bien que por la naturaleza del contrato sea necesario que el personal adscrito a su ejecución cuente con una experiencia determinada o características específicas, por ello únicamente podrán incorporarse en los contratos que incluyan en su objeto un fin institucional de carácter específicamente social.

Del mismo modo que las cláusulas sociales en la fase de selección consisten en el establecimiento de criterios de solvencia, en la fase de adjudicación consiste en el establecimiento de criterios de adjudicación, por lo cual deben estar especialmente vinculados al objeto del contrato.

Tal vinculación se producirá principalmente en los contratos cuyo objeto esté vinculado a criterios sociales en alguno de los aspectos o fases de los ciclos de vida del contrato. Aunque en cualquier caso estos criterios deben estar referidos siempre a las ofertas de los licitadores y suponer una mejora en las condiciones de prestación del servicio, garantizar el cumplimiento de los principios que informan la contratación pública y no puede conferir libertad de elección ilimitada al órgano de contratación, debiendo atribuirles el órgano de contratación una ponderación adecuada en función de su objeto.

Para garantizar este tipo de el cumplimiento de la conducta en que consiste este tipo de criterio de adjudicación se deberán establecer penalidades, conforme a lo previsto en el artículo 212.1 del TRLCSP o, en aquellos casos que de acuerdo con la naturaleza del contrato se considere conveniente, atribuir al cumplimiento de dichas prestaciones el carácter de obligación contractual esencial, a los efectos previstos en el artículo 223,f) del TRLCSP.

Por último en la fase de ejecución del contrato, la Instrucción establece que solamente procede la inclusión de cláusulas sociales en los contratos que tengan por objeto la ejecución de una obra o la prestación de un servicio, pues hacerlo en contratos de suministro, tal y como se ha dicho más arriba, sería inmiscuirse en la organización, estructura o política de la empresa establecida en el territorio de otro estado miembro, lo que podría ser discriminatorio o implicar una restricción injustificada al comercio.

Como también se ha señalado con anterioridad la normativa vigente en el momento de promulgarse la Instrucción no exigía que las condiciones especiales de ejecución estuviesen vinculadas al objeto del contrato, pero la Instrucción, tomando en consideración lo establecido en la Directiva 2014/24, sí lo exige. Además dichas condiciones de ejecución del contrato se deben referir a obligaciones a cumplir por la empresa adjudicataria durante la ejecución del contrato y no podrán consistir en especificaciones técnicas, ni pueden referirse a la comprobación de la aptitud de los licitadores o a los criterios de adjudicación o al mero cumplimiento de las obligaciones impuestas por la legislación vigente.

Las cláusulas sociales como condiciones especiales de ejecución podrán referirse a medidas de fomento y calidad del empleo, de políticas de igualdad o de inserción social de personas con especiales dificultades o favorecer la formación en el lugar de trabajo y:

- Deberán definirse con precisión en los pliegos del contrato, debiendo identificarse expresamente.
- Deberán incluirse en el anuncio de licitación.
- Las penalidades asociadas al incumplimiento de las condiciones especiales de ejecución deberán recogerse en los pliegos. El establecimiento de estas penalidades es potestativo como también lo es atribuir a las condiciones especiales de ejecución el carácter de obligaciones contractuales esenciales a los efectos señalados en el artículo 223.f del TRLCSP.

El último apartado se refiere al control de la ejecución de las cláusulas sociales, estableciendo que la persona responsable de cada contrato supervisará de forma periódica el cumplimiento de las mismas, debiendo concretarse en los pliegos de prescripciones técnicas la periodicidad y la forma de ejercer el tipo de control atendiendo a la naturaleza y características de cada contrato.

También se establece que, con carácter previo a la finalización del contrato, la empresa adjudicataria deberá presentar un informe relativo al cumplimiento de las obligaciones sociales que le fueran exigibles legal o contractualmente entre las que está, cuando proceda, el informe final de impacto de género del contrato, con la evaluación de las intervenciones planificadas, que se remitirá también a la Dirección General de Igualdad. Al efecto de garantizar el cumplimiento de esta obligación, en los pliegos de cláusulas administrativas particulares se detallarán las penalidades que están asociadas al incumplimiento de esta obligación.

## **5. CONCLUSIONES**

La consideración de la contratación pública desde una perspectiva social se ha realizado en este artículo desde la perspectiva de la posible inclusión en los contratos de cláusulas sociales, que es como lo está abordando la mayoría de la doctrina y los gestores, pero esta cuestión se incardina en una problemática de mayor calado que es la relación general entre contratación pública y política social.

Hemos visto que en realidad el margen que deja la legislación comunitaria para utilizar la contratación como mecanismo de política social es muy exiguo y esto podría estar justificado, la contratación tiene una finalidad que no es la social sino la de proveer a los entes públicos de los medios necesarios para el cumplimiento de sus fines y por tanto debe destinarse a la correcta adquisición de bienes y servicios sin tomar en consideración otros aspectos.

Pero esto no es cierto, no es lo que está haciendo la legislación comunitaria. El legislador comunitario ha constatado que el volumen de contratación pública es inmenso y por ello ha decidido regularla para salvaguardar los objetivos propios de la Unión. Si permitiese que cada Estado adjudicase sus contratos como entendiéndose conveniente podrían existir graves dificultades para conseguir un mercado común pleno, una libre competencia y en general un desarrollo económico, según los parámetros de la Unión.

Nótese, y esto de suma importancia, que el derecho comunitario aborda la regulación de la contratación pública desde la perspectiva del interés comunitario que no tiene por qué coincidir, que no coincide, con la de los intereses de cada estado miembro como gestor de sus gastos contractuales.

El hecho de que una ley busque que en un contrato se compre lo mejor y lo más barato es lógico, es connatural a la esencia del contrato. Sin embargo, no es ese el objetivo del legislador comunitario, según se ha dicho más arriba, sino garantizar la existencia de un mercado común, que se considera que es lo idóneo para conseguir el progreso económico y para ello la normativa comunitaria persigue unos objetivos para la contratación pública como son la concurrencia, la publicidad y la no discriminación de los operadores económicos.

Quiere llamarse aquí la atención sobre lo acabado de decir. El legislador comunitario ha realizado una opción política, de política económica, pero política, no regula la contratación pública buscando los objetivos que son propios a la misma, sino que la utiliza como instrumento.

Existen ejemplos de ello, de contradicción entre los intereses comunitarios y la adecuada adquisición de bienes y servicios. Vamos a ocuparnos de dos de ellos. En la actual regulación en el TRLCSP existe un límite absoluto para modificar un contrato, el 10 por ciento del precio. Si existe una causa, por justificada que esté, por ejemplo un terremoto, que hace que el contrato deba modificarse con un incremento de precio superior al 10 por ciento, el contrato debe resol-

verse y adjudicarse de nuevo, incluyendo en el nuevo presupuesto el incremento. Esto puede generar unos perjuicios evidentes al ente contratante, pues además de la pérdida de tiempo, ha de abonar al adjudicatario lo ya ejecutado y el 3 por ciento de lo dejado de ejecutar (artículo 225.5) así como abonarle el coste de las medidas de conservación que deben adoptarse mientras se licita el nuevo contrato. En conclusión, que si se hubiera realizado el modificado el coste habría sido, por ejemplo, el 11 por ciento del precio inicial y al deber licitarse un nuevo contrato el coste, además de tiempo que se pierde en la nueva licitación, sería del 116 por ciento. La ley opta por una inadecuada gestión para proteger la libre concurrencia.

El otro ejemplo se deduce de la nueva Directiva que en el considerando 78 propugna la división de los contratos en lotes para favorecer a las PYMES, lo cual no es una consideración de buena gestión, sino de política económica, de utilización de la contratación pública desde parámetros de política económica<sup>6</sup>.

Es decir el legislador comunitario utiliza la contratación pública como medio de política económica y no permite utilizarlo como medio de política social, esta es una opción política respecto de la que nada debe decirse en este trabajo técnico, pero si debe señalarse que es injusto echar la carga de utilizar los contratos públicos desde una perspectiva social en el gestor contractual cuando el mismo prácticamente carece de medios.

La utilización de cláusulas sociales en la contratación pública tiene un campo muy restringido y probablemente esa no es la solución del problema. Entonces ¿cómo actuar? Tal vez el problema esté mal planteado, en la contratación hay que respetar el mínimo social y poco más, las cláusulas sociales no son el camino, se deben utilizar lo más posible, pero lo más posible es poco.

El mecanismo de la política social no es la contratación. Sin embargo, hay una cuestión que debe abordarse: la de los contratos de servicios sociales, porque son contratos y son de contenido social. Si estos contratos no tienen un tratamiento especial, si solo se va a

---

<sup>6</sup> En este sentido véase Beatriz Vázquez Fernández cuando dice «(d)ado que estamos dirigiendo la actividad contractual a un tipo concreto de empresas, cuyo perfil, en el ámbito en el que nos movemos en cada licitación, es muy similar; corremos el riesgo de que puedan quedar desiertos unos lotes y que, al mismo tiempo otros lotes resulten ser los más concurridos», «(e)l fraccionamiento del objeto del contrato en la Directiva 2014/24/UE» trabajo fin de Master de la Abogacía, Curso 2015/2016, Universidad de Oviedo, enero 2016.

la mejor prestación, lo ganarían empresas con intereses crematísticos frente a las entidades no lucrativas.

La directiva si prevé el problema y la solución recogiendo en sus artículos 74 a 77 una regulación especial para este tipo de contratos. Sin embargo, en el momento de escribir estas líneas el proyecto de Ley de Contratos del Sector Público no ha utilizado esta posibilidad.

Lo que está ocurriendo en el panorama español es que varias Comunidades Autónomas han extraído de la legislación contractual a los servicios sociales mediante la promulgación de leyes específicas, pues aunque la competencia exclusiva en materia de contratación pública es estatal la de servicios sociales es autonómica.

Esas leyes regulan ciertos mecanismos, que los llamen como los llamen son contratos, pero el Estado no ha impugnado ninguna de las mismas. Lo cierto es que aunque la Constitución lo considere de otro modo, la contratación pública no es una materia, sino una técnica, y si las Comunidades Autónomas tienen la competencia exclusiva en servicios sociales no puede decirse que no la tienen para contratarlos como estimen oportuno.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

RODRÍGUEZ CASTAÑO, Antonio Ramón: «*Los beneficios fiscales y las subvenciones como instrumentos de las políticas públicas*» en la obra colectiva «Hacienda pública territorial un enfoque multidisciplinar», Aranzadi 2012.

BEATRIZ VÁZQUEZ, Fernández: «El fraccionamiento del objeto del contrato en la Directiva 2014/24/UE» trabajo fin de Master de la Abogacía, Curso 2015/2016, Universidad de Oviedo, enero 2016.

COMISIÓN EUROPEA: «Adquisiciones sociales: una guía para considerar aspectos sociales en las contrataciones públicas», octubre 2010.

— Hacia la contratación pública socialmente responsable: La incorporación de cláusulas sociales en el ámbito de la contratación pública. - Documento de trabajo. Proyecto CSP. Javier Tena Ruiz y Emiliano Sanz Rubio.

— Prácticas europeas y lecciones para España. Estudio Tercer Sector y Provisión de Servicios. Inclusión Plena. José Manuel Fresno y Cornelia Rauchberger.

## De nuevo sobre la caducidad del procedimiento de control financiero de subvenciones y sus efectos sobre el reintegro. Nota a la STS de 2 de noviembre de 2016

---

**Antonio Bueno Armijo**

Profesor Contratado Doctor de Derecho Administrativo  
(Acreditado a Profesor Titular de Universidad)  
Universidad de Córdoba

### RESUMEN

La regulación sobre el control financiero de subvenciones viene siendo objeto de numerosas interpretaciones judiciales, debido a las lagunas que contiene y a sus imprecisiones. La mayor parte de los pronunciamientos judiciales, sin embargo, proceden de la Audiencia Nacional, que no ha sido capaz de ofrecer respuestas satisfactorias a todas las dudas. La reciente STS de 2 de noviembre de 2016 ha establecido que los afectados por un procedimiento de control financiero de subvenciones no tienen derecho siempre y en todo caso a que se les notifique el informe con el que dicho procedimiento concluye. En consecuencia, ha determinado que el procedimiento termina con la adopción de dicho informe y no con su notificación. Se trata de la primera vez que el Tribunal Supremo conoce de un asunto relativo al procedimiento de control de subvenciones previamente enjuiciado por la Audiencia Nacional. Sin embargo, esta sentencia no ha disipado todas las dudas relativas a este procedimiento. En concreto, no ha resuelto si la caducidad del procedimiento de control financiero de subvenciones impide a la Administración concedente proceder al reintegro de la subvención, aunque este no haya prescrito.

**PALABRAS CLAVE:** Ayudas y subvenciones públicas. Control financiero de subvenciones. Caducidad del procedimiento. Reintegro de subvenciones.

**ABSTRACT**

*The regulation on the financial control over public grants has been subject to legal interpretation due to its legal gaps and uncertainties. However, almost all the body of case law regarding this matter has been developed by the National High Court (Audiencia Nacional), which has been unable to offer a satisfactory answer to several doubts. The recent judgment delivered by the Spanish Supreme Court (Tribunal Supremo) on the 2nd of November 2016 has ruled that citizens have not the right to be notified of the final report on the financial control procedure. As a result, the Court has sentenced that this procedure finishes with the submission of the final report and not with its notification. This has been the first time that the Spanish Supreme Court has revised a case on the financial control procedure previously ruled by the National High Court. However, this judgment has not resolved some other doubts and questions related to the financial control over public grants. Specifically, it has not cleared up if, as a consequence of the expiration of the financial control procedure, the Public Administration loses its right to ask for the reimbursements of grants, even if the statute of limitations does not apply.*

**KEYWORDS:** *Public aids and grants. Financial control over grants. Expiry of the procedure. Withdrawal of grants.*

**ÍNDICE**

1. **Introducción: primer pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la superación del plazo máximo para tramitar el procedimiento de control financiero de subvenciones.—2. Los hechos del caso enjuiciado.—3. El cómputo del plazo del procedimiento de control financiero de subvenciones: ¿es necesario notificar el informe de control financiero al interesado?—4. Las otras cuestiones no resueltas por la STS de 2 de noviembre de 2016.—5. Conclusiones.—6. Bibliografía.—7. Jurisprudencia citada.**

## **1. INTRODUCCIÓN: PRIMER PRONUNCIAMIENTO DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LA SUPERACIÓN DEL PLAZO MÁXIMO PARA TRAMITAR EL PROCEDIMIENTO DE CONTROL FINANCIERO DE SUBVENCIONES**

Entre las principales novedades introducidas con la aprobación de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (en adelante, LGS), debe destacarse la de reforzar decisivamente el control financiero de subvenciones<sup>1</sup>. Como parte de este

<sup>1</sup> Las denuncias relativas a la deficiente regulación del sistema de control financiero de subvenciones venían sucediéndose desde hacía años. Por todos, Alberto Muñoz Pérez, «El control financiero sobre las subvenciones públicas y sus

refuerzo, el art. 49 LGS introdujo una regulación completa y actualizada del procedimiento en el que se sustancia dicho control<sup>2</sup>. Esta regulación del procedimiento de control financiero de subvenciones, sin embargo, no ha estado exenta de dudas interpretativas, lo que ha forzado la intervención de los jueces y tribunales con el fin de aclarar algunos de los extremos en los que la normativa no resulta concluyente.

Una de las cuestiones más problemáticas en relación con el procedimiento de control financiero de subvenciones ha resultado ser la del cómputo del plazo máximo para su tramitación y, más específicamente, la necesidad de notificar a los interesados el informe por el que se pone fin a este procedimiento. Asimismo, ha resultado también objeto de importantes pronunciamientos la determinación de los efectos de la superación de dicho plazo, así como sus consecuencias sobre la potestad de reintegro, cuestiones todas ellas sobre las que ya nos ocupamos en otros trabajos anteriores<sup>3</sup>.

---

beneficiarios», *Auditoría Pública*, n.º 18 (1999), pp. 77-82. Con este refuerzo normativo, el control financiero de subvenciones pasaba a ocupar un lugar preeminente entre todas las formas de control de subvenciones que la doctrina ya había identificado hacía tiempo: control político (por parte de las cámaras y asambleas legislativas), control judicial, control administrativo (comprobación por parte del órgano concedente y control financiero de subvenciones por parte de la intervención) y control externo por parte del Tribunal de Cuentas y los órganos de control externo autonómicos. Una exposición de esta clasificación esencial en Enrique Muñoz de Juan, «El control de las subvenciones», *Auditoría Pública*, n.º 5 (1996), pp. 19-21.

<sup>2</sup> La regulación del control financiero de subvenciones se ha visto posteriormente reforzada por la inclusión de nuevos deberes o el recorte de derechos de los sujetos sometidos a este tipo de control. Así, se han introducido el deber de comunicar los cambios de domicilio producidos durante el control (con presunción de validez, *iuris et de iure*, de las actuaciones de control realizadas en el domicilio anterior en tanto no se comunique el cambio), se ha atribuido a los órganos de control la potestad de exigir la comparecencia de los sometidos a control en las oficinas que se designen y, más recientemente, se ha eliminado la necesidad de consentimiento de los afectados para la cesión de sus datos de carácter personal a la IGAE para el ejercicio de sus funciones de control financiero. Cfr., Disposición final 8.3.º y 4.º Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011 y art. 30.5.5.º Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de Racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa.

<sup>3</sup> Antonio Bueno Armijo, «Los efectos de la caducidad del procedimiento de control financiero de subvenciones sobre la potestad de reintegro», *Revista Española de Control Externo* n.º 43 (2013), pp. 125-144, y ya antes Antonio Bueno Armijo, *El reintegro de subvenciones de la Unión Europea*, Premio Blas Infante 2010, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2011, pp. 437-438.

En efecto, como ya tuvimos ocasión de exponer críticamente, la jurisprudencia ha venido entendiendo que el transcurso del plazo de doce meses marcado por el art. 49.7 LGS, sin que el procedimiento de control financiero haya concluido, genera la caducidad de este procedimiento. Y, lo que es mucho más relevante, la misma jurisprudencia afirma que esta caducidad del procedimiento de control financiero tiene como consecuencia que la Administración no pueda ejercer su potestad de reintegro de la subvención, aun cuando cuente con suficientes elementos como para iniciar el procedimiento y el plazo de prescripción del derecho de la Administración a reconocer el reintegro aún no haya vencido.

La mayor parte de los pronunciamientos recaídos en relación con el cómputo del plazo para tramitar el procedimiento de control financiero y los efectos de su superación han procedido de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. No obstante, la reciente STS de 2 de noviembre de 2016 (recurso n.º 1279/2014, ponente: Espín Templado), ha permitido al Alto Tribunal aclarar, por primera vez, algunas de estas cuestiones. El objeto del presente trabajo es aportar un primer análisis sobre el citado pronunciamiento y valorar el avance que supone en la clarificación de la normativa reguladora del procedimiento de control financiero de subvenciones.

## 2. LOS HECHOS DEL CASO

La *Fundación Instituto Tecnológico para la Seguridad del Automóvil* (FITSA) fue creada en 2001 por iniciativa conjunta de la *Asociación Española de Entidades Colaboradoras de la Administración en la ITV* (AECA ITV), la *Asociación Española de Fabricantes de Equipos y Componentes para Automoción* (SERNAUTO) y la *Asociación Española de Fabricantes de Automóviles y Camiones* (ANFAC), con el apoyo de los Ministerios del Interior y de Ciencia y Tecnología.

Desde su misma creación en 2001, FITSA fue recibiendo sucesivas subvenciones nominativas, formalizadas mediante Convenios de colaboración con el Ministerio de Ciencia y Tecnología, que eran renovados anualmente. Estas subvenciones constituían prácticamente todos los recursos financieros de FITSA y casi su única fuente de financiación. Para su cálculo, se fijaban anualmente unos objetivos de actuación y se calculaba la necesidad de financiación. Cabe concluir, por tanto, que se configuraban como «subvenciones de funcionamiento», en lugar de «subvenciones de resultado», con las consecuencias que ello acarrea de cara a la justificación de la subvención y a la

posible exigencia de reintegro<sup>4</sup>. Por cuanto interesa al caso, para sus actividades correspondientes al año 2005 se le concedió a FITSA una ayuda de 2.942.560 euros, si bien, una vez presentada la justificación de sus actividades, solo se aprobó un gasto de 2.690.090,26 euros.

Cuatro años después, el 27 de abril de 2009, la Oficina Nacional de Auditorías (ONA) comunicó a la beneficiaria el inicio de un procedimiento de control financiero sobre esta subvención nominativa otorgada en el año 2005. El procedimiento terminó con un informe de control financiero emitido el 26 de abril de 2010. En dicho informe se concluyó que se había aplicado indebidamente o no se había justificado la subvención en un total de 1.371.649,23 euros. El informe fue comunicado al órgano competente para acordar el reintegro (la Dirección General de Industria) el 5 de mayo de 2010. Tras varios informes, el 2 de septiembre de 2010 se inició procedimiento de reintegro, que fue comunicado el 3 de septiembre a FITSA. El procedimiento terminó con resolución de 8 de julio acordando el reintegro parcial de la subvención por suma de 1.371.649,23 euros, más 429.885,20 euros en concepto de intereses de demora. Esta resolución de reintegro fue confirmada en reposición por otra de 10 de abril de 2013.

Frente a ambas resoluciones, FITSA interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue parcialmente estimado por la SAN de 26 de febrero de 2014 (recurso n.º 170/2013, ponente: Fernández-Lomana García). Contra esta sentencia, FITSA vuelve a interponer recurso, en esta ocasión de casación, que es finalmente resuelto por la STS de 2 de noviembre de 2016 (recurso n.º 1279/2014, ponente: Espín Templado), objeto de este comentario.

### **3. EL CÁMPUTO DEL PLAZO DEL PROCEDIMIENTO DE CONTROL FINANCIERO DE SUBVENCIONES: ¿ES NECESARIO NOTIFICAR EL INFORME DE CONTROL FINANCIERO AL INTERESADO?**

El primer motivo sobre el que se fundamenta el recurso de casación es la caducidad del procedimiento de control financiero de la subvención por haber superado el plazo máximo de 12 meses pre-

---

<sup>4</sup> Tales serán, justamente, algunos de los principales objetos de debate en la SAN de 26 de febrero de 2014 (recurso n.º 170/2013, ponente: Fernández-Lomana García), a la que luego se hará referencia. Sobre la distinción entre ambos tipos de subvenciones y sus principales consecuencias, vid. Antonio Bueno Armijo, *El concepto de subvención en el ordenamiento jurídico español*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2013, pp. 115-121.

visto en el art. 49.7 LGS<sup>5</sup>. Como se ha indicado, el inicio del procedimiento de control financiero se comunicó a FITSA el 27 de abril de 2009, mientras que el informe de control financiero se emitió el 26 de abril de 2010 y se comunicó a la Dirección General de Industria el 5 de mayo de 2010; finalmente, el 3 de septiembre de 2010, se notificó a FITSA el inicio del procedimiento de reintegro.

FITSA alega que el procedimiento de control financiero de subvenciones concluye con la notificación del informe financiero al beneficiario de la subvención o con su comunicación al órgano concedente, por lo que el plazo se habría visto superado. Por el contrario, la Administración entiende que el procedimiento concluye con la emisión del informe financiero, lo que determinaría que, en este caso, no se hubiera producido su caducidad.

Es interesante hacer notar que ambas partes asumen pacíficamente que la superación del plazo máximo para tramitar el procedimiento de control financiero sin haberle puesto fin generaría su caducidad. Coinciden así con la doctrina y la jurisprudencia que se han ocupado de esta cuestión y que, en última instancia, aplican lo previsto en el art. 25.1.b) LPAC<sup>6</sup>. Sin embargo, no debe descartarse que el beneficiario de una subvención pueda tener un interés legítimo en que el procedimiento de control financiero termine de manera expresa con un informe de control financiero en el que se concluya que su actuación ha sido plenamente ajustada a Derecho. Es decir, cabría entender que de este procedimiento podría derivarse una situación jurídica favorable [25.1.a) LPAC], lo que se opondría a la producción automática de la caducidad del procedimiento<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Cabe señalar que, cuando concurren las circunstancias previstas en los arts. 49.7.a) o 49.7.b) LGS, este plazo puede ser prorrogado por 12 meses más. Asimismo, deben excluirse del cómputo las dilaciones imputables al administrado. En aplicación de ambas reglas, la SAN de 20 de noviembre de 2013 (recurso n.º 103/2013, ponente: Sangüesa Cabezudo), niega que se hubiera producido la caducidad del procedimiento de control financiero de subvenciones en un supuesto en el que este duró 2 años, un mes y 18 días.

<sup>6</sup> En este sentido, Pablo Arellano Pardo, «Artículo 51. Efectos de los informes de control financiero», en Jesús del Barco Fernández Molina et al., *Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones*, Lex Nova, Valladolid, 2004, p. 455; José Pascual García, *Las subvenciones públicas. Legislación comentada, formularios y procedimientos*, BOE, Madrid, 2007, p. 220; José M.ª Santacana Gómez, «El control interno de las subvenciones y ayudas públicas», en Mario Garcés Sanagustín y Alberto Palomar Olmeda (coords.), *Derecho de las subvenciones y ayudas públicas*, Aranzadi/Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, p. 589.

<sup>7</sup> En dicho caso, si se superase el plazo máximo sin que se hubiese dictado y notificado resolución y sin que se dictase resolución declarando la caducidad del procedimiento, podría entenderse que se ha generado silencio administrativo ne-

La importancia del debate radica en que, de entender que el procedimiento había caducado, se derivarían muy importantes consecuencias para las partes. En primer lugar, el procedimiento caducado no habría interrumpido el plazo de prescripción de la acción de reintegro, por lo que esta habría prescrito en marzo de 2010. En segundo lugar, y con independencia de la prescripción de la acción de reintegro, la caducidad del procedimiento de control financiero impediría la apertura del procedimiento de reintegro, según la discutible jurisprudencia de la Audiencia Nacional antes indicada y a la que volveremos más adelante.

El *dies a quo* del plazo del cómputo de los 12 meses no es objeto de controversia, por cuanto aparece claramente establecido en los arts. 49.2.1.º y 49.7 LGS en el día en que se produce la notificación del inicio del procedimiento de control financiero de subvenciones al interesado<sup>8</sup>.

En relación con el *dies ad quem* de este plazo, el art. 49.6 LGS parece también claro al señalar que «las actuaciones de control financiero (...) finalizarán con la emisión de los correspondientes informes comprensivos de los hechos puestos de manifiesto y de las conclusiones que de ellos se deriven». Esto es, parece que el legislador habría fijado el *dies ad quem* en el momento de la emisión del informe, sin mayores exigencias. No obstante, una interpretación sistemática de este precepto junto con las reglas generales que rigen la actuación de las Administraciones públicas, llevaría a pensar que la conclusión del procedimiento no se produciría hasta el mo-

---

gativo, lo que permitiría al interesado acudir a los medios de impugnación correspondientes. De otra forma, carecería de acto contra el que actuar, lo que le impediría tener acceso a la tutela judicial de su legítimo interés. Esta interpretación, además, no es necesariamente contraria al art. 25 LPAC. Simplemente plantea la inconveniencia de establecer presunciones demasiado rígidas sobre una supuesta naturaleza inmutable del carácter favorable o desfavorable de los actos que se pueden desprender de un procedimiento, como la que se puede encontrar en la SAN de 9 de octubre de 2012 (recurso n.º 87/2011, ponente: Ortega Martín): «la Sala estima que procede la aplicación al caso de la regla general de caducidad de los procedimientos incoados de oficio susceptibles de perjudicar a los interesados prevista en el art. 44.2 de la Ley 30/1992, ya que estimamos incuestionable que este, de control financiero previsto en el artículo 49 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, es un procedimiento calificable como ‘de intervención’ y como susceptible de producir gravamen a los interesados».

<sup>8</sup> De acuerdo con el art. 49.2.1.º LGS, «La iniciación de las actuaciones de control financiero (...) se efectuará mediante notificación (...)», mientras que, aún más claramente, el art. 49.7 LGS dispone que «Las actuaciones de control financiero (...) deberán concluir en el plazo máximo de 12 meses a contar desde la fecha de notificación (...) del inicio de las mismas (...)».

mento de la notificación o puesta en conocimiento de dicho informe (cfr. los nuevos arts. 21.1.1.º y 21.2.1.º LPAC).

En definitiva, la contienda jurídica planteada por FITSA se circunscribe a la cuestión de si debía habersele notificado o no el informe de control financiero para entender concluido el procedimiento.

En relación con este debate, el Tribunal Supremo entendió en un primer momento que el *dies ad quem* de este procedimiento debía identificarse con el día en que se emitía el informe definitivo con las conclusiones alcanzadas por el personal controlador, en lo que parecía una aplicación literal del art. 49.6 LGS<sup>9</sup>. Los pronunciamientos de la Audiencia Nacional se han alineado mayoritariamente con la postura mantenida por el Tribunal Supremo<sup>10</sup>, aunque con alguna vacilación, que la ha llevado a sostener y razonar convincentemente, al menos en una ocasión, que la fecha que había de tomarse en consideración, a efectos de la caducidad del procedimiento de control financiero de subvenciones, era la de la notificación del informe al interesado y no la de su emisión: la SAN de 9 de octubre de 2012 (recurso n.º 87/2011, ponente: Ortega Martín)<sup>11</sup>.

La SAN de 26 de febrero de 2014 (recurso n.º 170/2013, ponente: Fernández-Lomana García) reconoce expresamente la contradicción que supone este pronunciamiento en relación con el resto de su jurisprudencia y lo repudia expresamente, dando así respuesta a las alegaciones presentadas por FITSA, que se remitía a él de forma explícita. De este modo, la Audiencia Nacional confirma su línea jurisprudencial mayoritaria pues, ciertamente, se trataba de un pronunciamiento aislado que no ha tenido continuidad: con posterioridad a él la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional se ha mantenido constante en afirmar que el procedimiento de control financiero concluye con la emisión del informe correspondiente, sin necesidad de notificarlo<sup>12</sup>.

---

<sup>9</sup> STS de 24 de enero de 2007 (recurso n.º 252/2005, ponente: Campos Sánchez-Bordona) y STS de 8 de noviembre de 2007 (recurso n.º 257/2006, ponente: Campos Sánchez-Bordona).

<sup>10</sup> SAN de 4 de junio de 2008 (recurso n.º 296/2007, ponente: Sangüesa Cabezudo), SAN de 12 de noviembre de 2008 (recurso n.º 70/2008, ponente: Sanz Calvo), SAN de 13 de enero de 2011 (recurso n.º 31/2010, ponente: Córdoba Castroverde).

<sup>11</sup> En relación con esta sentencia, vid. Antonio Bueno Armijo, «Los efectos de la caducidad...», cit., p. 134.

<sup>12</sup> SAN de 26 de abril de 2013 (recurso n.º 42/2012, ponente: de Mateo Menéndez), SAN de 20 de noviembre de 2013 (recurso n.º 103/2013, ponente: Sangüesa Cabezudo), SAN de 11 de junio de 2015 (recurso n.º 1129/2014, ponente:

Esta interpretación es ahora confirmada por la STS de 2 de noviembre de 2016 (recurso n.º 1279/2014, ponente: Espín Templado), si bien con una argumentación mucho más elaborada. Como punto de partida, la sentencia asume que «la regla general es que los actos que pongan fin a cualquier procedimiento administrativo han de ser notificados (...), así como que el *dies ad quem* para el cómputo de los plazos previstos para completar un procedimiento administrativo es la fecha de notificación al interesado de la resolución que le ponga fin, no la de adopción de dicha resolución»<sup>13</sup>. Ahora bien, la sentencia aclara que dicha regla general «no obsta, sin embargo, para que pueda haber procedimientos que estén sometidos a una regulación especial, como lo es el de control financiero de las subvenciones». En concreto, la sentencia considera determinante la regulación de los efectos de los informes de control financiero contenidos en los arts. 51.1 y 51.2 LGS. De conformidad con estos preceptos, el órgano gestor de la subvención tiene un plazo de un mes para, con base en dicho informe, incoar el expediente de reintegro, notificándolo en tal caso al interesado, quien tendrá un plazo de 15 días para alegar lo que a su derecho conviniera. En caso de discrepancia se inicia un procedimiento para resolver la controversia que finalizaría bien con la iniciación del expediente de reintegro, bien con el archivo de las actuaciones.

A la vista de esta regulación, el Alto Tribunal concluye que:

«semillante regulación específica debe prevalecer sobre la normativa general (...). Y, aunque literalmente el artículo 51 no establece que al notificar al interesado la apertura del expediente de reintegro deba ponerse en su conocimiento el informe de control financiero que le da origen (...) así debe ser, ya que con

---

García García-Blanco), SAN de 24 de febrero de 2016 (recurso n.º 197/2014; ponente: Salvo Tambo).

<sup>13</sup> Con esta afirmación, el Tribunal Supremo concede cierto respaldo a la SAN de 9 de octubre de 2012 (recurso n.º 87/2011, ponente: Ortega Martín), que se había basado justamente en esta argumentación para afirmar que el procedimiento de control financiero de subvenciones concluía con la notificación del informe al interesado: «la regla general del art. 44 (en su proposición primera) de la Ley 30/1992 es que la fecha que se ha de tomar en consideración, a efectos de la caducidad, es la de la notificación de la resolución al interesado (...). Pues bien, la Sala estima que procede la aplicación al caso de la regla general de caducidad de los procedimientos incoados de oficio susceptibles de perjudicar a los interesados prevista en el art. 44.2 de la Ley 30/1992, ya que estimamos incuestionable que este, de control financiero previsto en el artículo 49 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, es un procedimiento calificable como ‘de intervención’ y como susceptible de producir gravamen a los interesados».

dicha notificación de apertura del expediente de reintegro se abre un plazo de alegaciones al interesado, lo que solo podría hacer con respeto a su derecho de defensa en caso de conocer las razones que han conducido a la apertura del referido expediente. La Ley no prevé, en cambio, la notificación de dicho informe al interesado en caso de que no se inicie expediente de reintegro, lo que no puede ocasionar perjuicio al interesado, ya que eso significaría que la Administración ha verificado la regularidad de la subvención y de su utilización por el interesado sin haber encontrado irregularidades que deban conducir al reintegro de la subvención».

Es decir, el Tribunal Supremo deduce del art. 51 LGS que el informe de control financiero solo debe notificarse a los interesados cuando en él se recoja la procedencia de reintegro. Además, será el órgano encargado de iniciar el procedimiento de reintegro quien lo notificará a los interesados junto con el propio acto de iniciación del procedimiento. De este modo, los interesados tendrán ocasión de combatir el contenido del informe e incluso de alegar, en su caso, el incumplimiento del plazo de doce meses para su emisión. Por el contrario, si el informe de control financiero no estableciera la obligación de incoar el procedimiento de reintegro, no tendría que ser notificado.

En definitiva, a juicio del Alto Tribunal, el informe que pone fin al procedimiento de control financiero de subvenciones no debe notificarse siempre y en todo caso a los interesados, de lo que se deduciría, lógicamente, que el momento de finalización de este procedimiento no sería el de la notificación del informe (lo que podría no llegar a ocurrir nunca), sino el de su emisión. De este modo, el Tribunal Supremo confirma que «es conforme a derecho la interpretación de la Sala de instancia (...) cuando entiende que el plazo de doce meses otorgado por la Ley para las actuaciones de control financiero tiene como *dies ad quem* no el de su notificación, que solo se producirá en caso de apertura de un expediente de reintegro, sino el de su finalización».

Por lo tanto, rechaza que en el supuesto enjuiciado se produjera la caducidad de las actuaciones de control financiero realizadas sobre FITSA y, por consiguiente, que se hubiera producido la prescripción para la iniciación del expediente de reintegro.

Ahora bien, esta interpretación, aunque posible, parece contradecir abiertamente el mandato contenido en el art. 50.2 LGS y que la sentencia parece ignorar. De acuerdo con este precepto, «Los in-

formes se notificarán a los beneficiarios o entidades colaboradoras que hayan sido objeto de control. Una copia del informe se remitirá al órgano gestor que concedió la subvención señalando en su caso la necesidad de iniciar expedientes de reintegro y sancionador». Esto es, frente a lo que dice la sentencia, no es cierto que el informe deba enviarse únicamente ni en primer lugar al órgano gestor de la subvención y que este deba enviar, en caso de que inicie el procedimiento de reintegro, una copia al interesado. Antes al contrario, el art. 50.2 LGS es claro al indicar que el informe se remite, primeramente, a los sujetos sometidos al procedimiento de control, sea cual sea su contenido (es decir, señale o no la procedencia de iniciar un procedimiento de reintegro) y que es al órgano gestor de la subvención al que se remite «una copia del informe».

En realidad, no se alcanza fácilmente a comprender por qué el Tribunal Supremo se embarca en una construcción tan alambicada y, aparentemente, *contra legem*, cuando seguramente podría haber llegado al mismo resultado limitándose a indicar que el art. 49.6 LGS debía interpretarse en su literalidad cuando afirma que «Las actuaciones de control financiero (...) finalizarán con la emisión de los correspondientes informes comprensivos de los hechos puestos de manifiesto y de las conclusiones que de ellos se deriven». De hecho, tan sencillo razonamiento había constituido toda su argumentación en las dos ocasiones en que se pronunció, aun incidentalmente, sobre esta cuestión<sup>14</sup>.

#### **4. LAS OTRAS CUESTIONES NO RESUELTAS POR LA STS DE 2 DE NOVIEMBRE DE 2016**

Aun con las reservas que su argumentación genera, la STS de 2 de noviembre de 2016 (recurso n.º 1279/2014, ponente: ESPÍN TEMPLADO) se pronuncia expresamente y resuelve sobre el *dies ad quem* del cómputo del plazo del procedimiento de control financiero de subvenciones. Sin embargo, la sentencia no ha resuelto otras cuestiones abiertas por la jurisprudencia de la Audiencia Nacional y, posiblemente, mucho más discutibles.

---

<sup>14</sup> Se trató, como se ha indicado más atrás, de la STS de 24 de enero de 2007 (recurso n.º 252/2005, ponente: CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA) y la STS de 8 de noviembre de 2007 (recurso n.º 257/2006, ponente: CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA), de las que la nueva la STS de 2 de noviembre de 2016 (recurso n.º 1279/2014, ponente: ESPÍN TEMPLADO) reniega expresamente indicando que estas sentencias «no se pronuncia[ba]n específicamente en tal sentido, pues se limitaban a citar la regulación legal (...), sin examinar la cuestión litigiosa relativa a la notificación del informe».

En especial, el Alto Tribunal sigue sin pronunciarse sobre el alcance de los efectos de la caducidad del procedimiento de control financiero y, más en concreto, sobre si dicha caducidad impide la iniciación del procedimiento de reintegro, tal y como, de manera desconcertante, ha sostenido una línea jurisprudencial elaborada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

En efecto, de acuerdo con esta línea jurisprudencial, y aun asumiendo que «nos encontramos ante un procedimiento previo de control financiero y, en gran medida, autónomo del procedimiento de reintegro», existiría una «estrecha vinculación (...) entre ambos procedimientos en los casos en los que el procedimiento de reintegro se inicia precisamente tomando como base el informe emitido por la Intervención General, [lo cual] conlleva que la caducidad del expediente de control previo, que debería haberse archivado sin emitir el correspondiente informe que le puso fin, implique la nulidad de la resolución administrativa que ordena el reintegro»<sup>15</sup>.

Como hemos expuesto en el epígrafe anterior, el Tribunal Supremo entiende que en el supuesto enjuiciado no se produjo la caducidad del procedimiento de control financiero realizado sobre FITSA, por lo que no tiene opción de pronunciarse sobre el alcance de la caducidad de tal procedimiento. Sin embargo, resulta oportuno señalar nuevos desarrollos jurisprudenciales de la propia Audiencia Nacional que parecen indicar que habría revisado y abandonado su anterior postura.

En este sentido, debe destacarse muy especialmente la SAN de 27 de febrero de 2013 (recurso n.º 2218/2012, ponente: MARTÍN VALERO), relativa a la caducidad del procedimiento de control financiero desarrollado sobre la Universidad Politécnica de Cataluña en relación con ciertas subvenciones concedidas en el marco de la iniciativa de la Unión Europea EQUAL. En este caso, la sentencia parte de confirmar la caducidad del procedimiento de control financiero seguido sobre la beneficiaria. Sin embargo, en lugar de

---

<sup>15</sup> La sentencia que inaugura esta línea jurisprudencial es la SAN de 11 de febrero de 2009 (recurso n.º 106/2008, ponente: VEIGA NICOLE), si bien su plena consagración llegará con la SAN de 13 de enero de 2011 (recurso n.º 31/2010, ponente: CÓRDOBA CASTROVERDE), dictada por el Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo y tomada posteriormente como modelo por sucesivos pronunciamientos. Una primer exposición crítica con esta línea jurisprudencial en Antonio BUENO ARMIJO, «Los efectos de la caducidad...», cit., pp. 136-140.

anudar a esta caducidad la invalidez del subsiguiente procedimiento de reintegro, como había venido haciendo en sus anteriores pronunciamientos, indica ahora que «ello no conlleva la nulidad de la resolución por la que se acuerda el reintegro, como pretende la parte recurrente, sino que el plazo del mismo no se compute a efectos de prescripción», lo que deduce de una aplicación directa del art. 92.3 LRJPAC (nuevo art. 95.3 LPAC).

Este razonamiento fue reproducido posteriormente en un supuesto sustancialmente idéntico, y exactamente en los mismos términos, en la SAN de 12 de junio de 2013 (recurso n.º 2533/2012, ponente: SANGÜESA CABEZUDO), lo que hace pensar que podríamos estar ante un cambio de jurisprudencia<sup>16</sup>.

En el mismo sentido, si bien de manera implícita, apuntaría otra nueva línea jurisprudencial también desarrollada en el seno de la Audiencia Nacional. En efecto, son numerosos los pronunciamientos de este órgano judicial que afirman que la caducidad del procedimiento de control financiero da lugar a que el plazo de prescripción del reintegro no se entienda interrumpido<sup>17</sup>. Ahora bien, si se analizan con detenimiento las implicaciones de este razonamiento, se descubre una contradicción con la jurisprudencia que proclama la imposibilidad de tramitar un procedimiento de reintegro en caso de que haya caducado el procedimiento de control financiero previo. En efecto, si se afirma que una vez caducado el procedimiento de control financiero ya no es posible proceder al reintegro ¿qué relevancia puede tener que el procedimiento caducado haya interrumpido o no el plazo de prescripción? Con independencia de que se haya producido o no la prescripción del reintegro, este ya no podría

---

<sup>16</sup> Debe advertirse, sin embargo, que más recientemente la SAN de 27 de octubre de 2015 (recurso n.º 311/2013, ponente: MENÉNDEZ REXACH), ha vuelto a reiterar la jurisprudencia anterior sobre la imposibilidad de incoar el procedimiento de reintegro en caso de que haya caducado el procedimiento de control financiero de subvenciones. La cita de esa jurisprudencia se hace, sin embargo, *obiter dictum*, y no para resolver el caso objeto de enjuiciamiento, por lo que no resulta posible extraer conclusiones definitivas sobre la postura del tribunal.

<sup>17</sup> Por todas, y entre las más recientes, SAN de 14 de julio de 2016 (recurso n.º 12/2015, ponente: SANGÜESA CABEZUDO) y SAN de 24 de febrero de 2016 (recurso n.º 197/2014, ponente: SALVO TAMBO). En palabras de esta última: «en nuestro caso el procedimiento de control financiero caducó al superar ampliamente el plazo máximo previsto legalmente para su tramitación (...). Este procedimiento caducado perdió así su capacidad para la interrupción de la prescripción, de lo que, en fin, deriva la prescripción del derecho de la Administración al reintegro de las cantidades objeto de subvención por exceso (...) del plazo de cuatro años legalmente previsto al efecto».

tener lugar según la anterior jurisprudencia de la Audiencia Nacional. Pero, de manera inversa, si la Audiencia Nacional concede importancia a que la caducidad del procedimiento de control financiero dé lugar a que el plazo de prescripción del reintegro no se haya interrumpido es porque dicha prescripción aún podría resultar de aplicación, lo que implica que, en caso de no haberse completado la prescripción, el reintegro aún sería posible.

## 5. CONCLUSIONES

Sin perjuicio del gran avance que supuso para el control financiero de subvenciones la regulación contenida en la LGS, y especialmente las provisiones relativas a su procedimiento, son muchas las lagunas y las dudas interpretativas que afectan a dicha regulación.

Como resultado, los órganos jurisdiccionales han desarrollado un cuerpo jurisprudencial que ha ido paliando las citadas carencias. Entre estos órganos, ha desempeñado un papel fundamental la Audiencia Nacional, si bien sus pronunciamientos no siempre han guardado una línea plenamente coherente.

La reciente STS de 2 de noviembre de 2016 (recurso n.º 1279/2014, ponente: ESPÍN TEMPLADO), ha avanzado en la clarificación del régimen jurídico del procedimiento de control financiero de subvenciones. Su principal aportación ha consistido en negar que el informe que pone fin a dicho procedimiento deba ser notificado en todo caso a los afectados por el procedimiento. De esta afirmación se deduce, asimismo, que el *dies ad quem* del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento no viene determinado por la notificación del informe, que puede no llegar a producirse nunca, sino por su simple emisión por parte del órgano de control financiero competente.

El Tribunal Supremo no ha tenido aún ocasión de entrar a enjuiciar otros aspectos relacionados con los efectos de la superación del plazo máximo para tramitar el procedimiento de control financiero de subvenciones. De este modo, no se ha pronunciado aún sobre la conformidad a Derecho de la línea jurisprudencial desarrollada por la Audiencia Nacional que sostiene que la caducidad del procedimiento de control financiero de subvenciones determina la imposibilidad de incoar el procedimiento de reintegro. No obstante, desarrollos recientes en la jurisprudencia de la Audiencia Nacional sobre esta misma materia parecen sugerir que podría haber abandonado dicha construcción.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

- ARELLANO PARDO, Pablo, «Artículo 51. Efectos de los informes de control financiero», en Jesús DEL BARCO FERNÁNDEZ MOLINA et al., *Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones*, Lex Nova, Valladolid, 2004, pp. 381-458.
- BUENO ARMIJO, Antonio, *El reintegro de subvenciones de la Unión Europea*, Premio Blas Infante 2010, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2011.
- BUENO ARMIJO, Antonio, *El concepto de subvención en el ordenamiento jurídico español*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2013.
- BUENO ARMIJO, Antonio, «Los efectos de la caducidad del procedimiento de control financiero de subvenciones sobre la potestad de reintegro», *Revista Española de Control Externo* n.º 43 (2013), pp. 125-144.
- MUÑOZ DE JUAN, Enrique, «El control de las subvenciones», *Auditoría Pública*, n.º 5 (1996), pp. 19-21.
- MUÑOZ PÉREZ, Alberto, «El control financiero sobre las subvenciones públicas y sus beneficiarios», *Auditoría Pública*, n.º 18 (1999), pp. 77-82.
- PASCUAL GARCÍA, José, *Las subvenciones públicas. Legislación comentada, formularios y procedimientos*, BOE, Madrid, 2007
- SANTACANA GÓMEZ, José M.<sup>a</sup>, «El control interno de las subvenciones y ayudas públicas», en Mario GARCÉS SANAGUSTÍN y Alberto PALOMAR OLMEDA (coords.), *Derecho de las subvenciones y ayudas públicas*, Aranzadi/Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, pp. 529-608.

## 7. JURISPRUDENCIA CITADA

- STS de 2 de noviembre de 2016 (recurso n.º 1279/2014, ponente: ESPÍN TEMPLADO).
- STS de 8 de noviembre de 2007 (recurso n.º 257/2006, ponente: CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA).
- STS de 24 de enero de 2007 (recurso n.º 252/2005, ponente: CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA).
- SAN de 14 de julio de 2016 (recurso n.º 12/2015, ponente: SANGÜESA CABEZUDO).

- SAN de 24 de febrero de 2016 (recurso n.º 197/2014; ponente: SALVO TAMBO).
- SAN de 3 de febrero de 2016 (recurso n.º 285/2015, ponente: MARTÍN VALERO).
- SAN de 27 de octubre de 2015 (recurso n.º 311/2013, ponente: MENÉNDEZ REXACH).
- SAN de 11 de junio de 2015 (recurso n.º 1129/2014, ponente: GARCÍA GARCÍA-BLANCO).
- SAN de 26 de febrero de 2014 (recurso n.º 170/2013, ponente: FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA).
- SAN de 20 de noviembre de 2013 (recurso n.º 103/2013, ponente: SANGÜESA CABEZUDO).
- SAN de 12 de junio de 2013 (recurso n.º 2533/2012, ponente: SANGÜESA CABEZUDO).
- SAN de 26 de abril de 2013 (recurso n.º 42/2012, ponente: DE MATEO MENÉNDEZ).
- SAN de 27 de febrero de 2013 (recurso n.º 2218/2012, ponente: MARTÍN VALERO).
- SAN de 9 de octubre de 2012 (recurso n.º 87/2011, ponente: ORTEGA MARTÍN).
- SAN de 13 de enero de 2011 (recurso n.º 31/2010, ponente: CÓRDOBA CASTROVERDE).
- SAN de 11 de febrero de 2009 (recurso n.º 106/2008, ponente: VEIGA NICOLE).
- SAN de 12 de noviembre de 2008 (recurso n.º 70/2008, ponente: SANZ CALVO).
- SAN de 4 de junio de 2008 (recurso n.º 296/2007, ponente: SANGÜESA CABEZUDO).

---

# LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

---



## TERCER CUATRIMESTRE DEL AÑO 2016

---

Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez

### INTRODUCCIÓN

Siguiendo similar metodología a la de los números anteriores, ofrecemos en esta sección al lector interesado en ello una información de carácter general sobre la legislación y la jurisprudencia más relevante producida en el tercer cuatrimestre del año, en relación con las materias que directa o indirectamente afectan a la actividad económica-financiera del sector público, sin que en el periodo a que se refiere este número de la Revista se hayan publicado en el Boletín Oficial del Estado fiscalizaciones aprobadas por el Pleno del Tribunal de Cuentas.

En la primera parte «Legislación y otros aspectos» constan, sistemáticamente ordenadas, Leyes del Estado y, en su caso, Autonómicas, Decretos u Órdenes ministeriales, y demás Resoluciones. La información que se proporciona consiste en el enunciado de la disposición y en la referencia del periódico oficial donde se publica, para facilitar su consulta.

La segunda parte «Jurisprudencia» recoge, principalmente, las resoluciones dictadas por la Sala de Justicia de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal, figurando una breve descripción de su fundamentación jurídica. También se hace mención, cuando procede, de las sentencias y autos pronunciados por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo en materias que afecten al Tribunal de Cuentas, así como de las cuestiones y recursos de inconstitucionalidad que, por su relevancia, merecen citarse.

## 1. LEGISLACIÓN Y OTROS ASPECTOS

### 1.1. Leyes Estatales y disposiciones con valor de Ley

- LEY ORGÁNICA 1/2016, de 31 de octubre, de reforma de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. (BOE n.º 264, de 1 de noviembre de 2016)
- LEY ORGÁNICA 2/2016, de 31 de octubre, de modificación de la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General, para el supuesto de convocatoria automática de elecciones en virtud de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 99 de la Constitución. (BOE n.º 264, de 1 de noviembre de 2016)
- REFORMA del Reglamento del Senado por la que se modifica el artículo 49.2 (BOE n.º 298, de 10 de diciembre de 2016)
- REAL DECRETO-LEY 6/2016, de 23 de diciembre, de medidas urgentes para el impulso del Sistema Nacional de Garantía Juvenil. (BOE n.º 310, de 24 de diciembre de 2016)
- REAL DECRETO-LEY 7/2016, de 23 de diciembre, por el que se regula el mecanismo de financiación del coste del bono social y otras medidas de protección al consumidor vulnerable de energía eléctrica. (BOE n.º 310, de 24 de diciembre de 2016)
- REFORMA del Reglamento del Congreso de los Diputados, por la que se modifica el artículo 46.1. (BOE n.º 310, de 24 de diciembre de 2016)

### 1.2. Acuerdos Internacionales

- Corrección de errores del Instrumento de ratificación del Tratado de la Unión Europea, hecho en Maastricht el 7 de febrero de 1992. (BOE n.º 250, de 15 de octubre de 2016)
- Decisión del Consejo de 26 de mayo de 2014 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea (2014/335/UE, EURATOM) adoptada en Bruselas el 26 de mayo de 2014. (BOE n.º 250, de 15 de octubre de 2016)

### 1.3. Leyes Autonómicas y disposiciones con valor de Ley

#### 1.3.1. Comunidad Autónoma de Andalucía

- LEY 6/2016, de 1 de agosto, por la que se modifica la Ley 7/2002, de 17 de diciembre, de Ordenación Urbanística de Anda-

lucía para incorporar medidas urgentes en relación con las edificaciones construidas sobre parcelaciones urbanísticas en suelo no urbanizable. (BOE n.º 222, de 14 de septiembre de 2016)

### *1.3.2. Comunidad Autónoma de Aragón*

- LEY 9/2016, de 3 de noviembre, de reducción de la pobreza energética de Aragón. (BOE n.º 296, de 8 de diciembre de 2016)

### *1.3.3. Comunidad Autónoma de Cantabria*

- LEY 3/2016, de 28 de octubre, de modificación de la Ley 2/2001, de 25 de junio, de ordenación territorial y régimen urbanístico del suelo de Cantabria, para la regulación del derecho de realojo y retorno en la Comunidad Autónoma de Cantabria. (BOE n.º 279, de 18 de noviembre de 2016)

### *1.3.4. Comunidad de Castilla y León*

- LEY 2/2016, de 11 de noviembre, por la que se regulan las actuaciones para dar curso a las informaciones que reciba la Administración Autonómica sobre hechos relacionados con delitos contra la Administración Pública y se establecen las garantías de los informantes. (BOE n.º 296, de 8 de diciembre de 2016)

- LEY 3/2016, de 30 de noviembre del Estatuto de los Altos Cargos de la Administración de la Comunidad de Castilla y León. (BOE n.º 313, de 28 de diciembre de 2016)

### *1.3.5. Comunidad Autónoma de Cataluña*

- Código de conducta de los miembros del Parlamento de Cataluña. (BOE n.º 249, de 14 de octubre de 2016)

- LEY 2/2016, de 2 de noviembre, de modificaciones urgentes en materia tributaria. (BOE n.º 283, de 23 de noviembre de 2016)

### *1.3.6. Comunidad Autónoma de Galicia*

- LEY 10/2016, de 19 de julio, de medidas urgentes para la actualización del sistema de transporte público de Galicia. (BOE n.º 217, de 8 de septiembre de 2016)

- LEY 14/2016, de 27 de julio, por la que se modifica la Ley 4/2012, de 12 de abril, del Área Metropolitana de Vigo. (BOE n.º 217, de 8 de septiembre de 2016)

### *1.3.7. Comunidad de Madrid*

- LEY 5/2016, de 22 de julio, por la que se modifica la Regulación del Tribunal Administrativo de Contratación Pública de la Comunidad de Madrid. (BOE n.º 285, de 25 de noviembre de 2016)

### *1.3.8. Comunidad Foral de Navarra*

- LEY FORAL 11/2016, de 19 de septiembre, por la que se modifica la Ley Foral 1/2016, de 29 de enero, de Presupuestos Generales de Navarra para el año 2016. (BOE n.º 249, de 14 de octubre de 2016)

- LEY FORAL 13/2016, de 19 de septiembre, por la que se modifica parcialmente la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, al objeto de ejecutar la decisión de la Comisión Europea relativa a la modificación del régimen tributario de determinados clubes deportivos. (BOE n.º 249, de 14 de octubre de 2016)

- LEY FORAL 15/2016, de 11 de noviembre, por la que se regulan los derechos a la Inclusión Social y a la Renta Garantizada. (BOE n.º 296, de 8 de diciembre de 2016)

- LEY FORAL 16/2016, de 11 de noviembre, de Cuentas Abiertas. (BOE n.º 296, de 8 de diciembre de 2016)

- LEY FORAL 18/2016, de 13 de diciembre, reguladora del Plan de Inversiones Locales 2017-2019- (BOE n.º 315, de 30 de diciembre de 2016)

### *1.3.9. Comunidad Autónoma del País Vasco*

- LEY 12/2016, de 28 de julio, de reconocimiento y reparación de víctimas de vulneraciones de derechos humanos en el contexto de la violencia de motivación política en la Comunidad Autónoma del País Vasco entre 1978 y 1999. (BOE n.º 219, de 10 de septiembre de 2016)

### *1.3.10. Comunitat Valenciana*

- LEY 8/2016, de 28 de octubre, de Incompatibilidades y Conflictos de Intereses de Personas con Cargos Públicos no Electos. (BOE n.º 283, de 23 de noviembre de 2016)

- LEY 10/2016, de 28 de octubre, de modificación de la ley 9/2010, de 7 de julio, de Designación de Senadores o Senadoras en Representación de la Comunitat Valenciana. (BOE n.º 283, de 23 de noviembre de 2016)

#### **1.4. Reales Decretos**

- REAL DECRETO 415/2016, de 3 de noviembre, por el que se reestructuran los departamentos ministeriales. (BOE n.º 267, de 4 de noviembre de 2016)

- REAL DECRETO 424/2016, de 11 de noviembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. (BOE n.º 274, de 12 de noviembre de 2016)

- REAL DECRETO 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. (BOE n.º 294, de 6 de diciembre de 2016)

- REAL DECRETO 641/2016, de 9 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de la Seguridad Social de las Fuerzas Armadas, aprobado por el Real Decreto 1726/2007, de 21 de diciembre. (BOE n.º 300, de 13 de diciembre de 2016)

- REAL DECRETO 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. (BOE n.º 304, de 17 de diciembre de 2016)

- REAL DECRETO 640/2016, de 9 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Biblioteca Nacional de España. (BOE n.º 305, de 19 de diciembre de 2016)

- REAL DECRETO 742/2016, de 30 de diciembre, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2017. (BOE n.º 316, de 31 de diciembre de 2016)
- REAL DECRETO 746/2016, de 30 de diciembre, sobre revalorización y complementos de pensiones de Clases Pasivas y sobre revalorización de las pensiones del sistema de la Seguridad Social y de otras prestaciones sociales públicas para el ejercicio 2017. (BOE n.º 316, de 31 de diciembre de 2016)

### 1.5. Órdenes Ministeriales y Circulares

- ORDEN HAP/1429/2016, de 1 de septiembre, por la que se modifica la Orden de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE n.º 216, de 7 de septiembre de 2016)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA ORDEN HAP/1364/2016, de 29 de julio, por la que se modifica la Orden HAP/1724/2015, de 31 de julio, por la que se regula la elaboración de la Cuenta General del Estado. (BOE n.º 224, de 16 de septiembre de 2016)
- ORDEN ECC/1556/2016, de 28 de septiembre, por la que se modifica la Orden ECC/2741/2012, de 20 de diciembre, de desarrollo metodológico de la ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, sobre el cálculo de las previsiones tendenciales de ingresos y gastos y de la tasa de referencia de la economía española. (BOE n.º 238, de 1 de octubre de 2016)
- ORDEN PRE/1590/2016, de 3 de octubre, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de septiembre de 2016, por el que se dictan instrucciones para habilitar la participación pública en el proceso de elaboración normativa a través de los portales web de los departamentos ministeriales. (BOE n.º 241, de 5 de octubre de 2016)
- ORDEN ECD/1746/2016, de 28 de octubre, por la que se crean diferentes órganos de evaluación adscritos al organismo Autónomo Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación. (BOE n.º 268, de 5 de noviembre de 2016)
- ORDEN ESS/1774/2016, de 4 de noviembre, por la que se fijan los límites para administrar los créditos para gastos y para conceder subvenciones en el ámbito de la Secretaría de Estado de

Empleo y de la Secretaría de Estado de la Seguridad Social. (BOE n.º 273, de 11 de noviembre de 2016)

- ORDEN ETU/1775/2016, de 8 de noviembre, por la que se fijan los límites para administrar los créditos para gastos y se delegan determinadas competencias en el ámbito del Departamento. (BOE n.º 273, de 11 de noviembre de 2016)

- ORDEN SSI/1786/2016, de 11 de noviembre, por la que se fijan los límites para administrar los créditos para gastos y para conceder subvenciones en el ámbito de la Secretaría de Estado de Servicios Sociales e Igualdad, se delega el ejercicio de determinadas competencias y se ratifican las efectuadas en las personas titulares de otros órganos del Departamento. (BOE n.º 275, de 14 de noviembre de 2016)

- ORDEN JUS/1849/2016, de 30 de noviembre, por la que se fijan los límites para administrar los créditos para gastos, subvenciones y ayudas en el ámbito de la Secretaría de Estado de Justicia, y se ratifican las delegaciones de atribuciones efectuadas en la Orden JUS/696/2015, de 16 de abril, sobre delegación de competencias. (BOE n.º 293, de 5 de diciembre de 2016)

- ORDEN HFP/1903/2016, de 29 de noviembre, por la que se aprueban las normas contables de los fondos para la liquidación de activos y pasivos previstos en el artículo 94.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y al registro de las operaciones de tales fondos en los organismos públicos de adscripción. (BOE n.º 306, de 20 de diciembre de 2016)

- ORDEN HFP/1904/2016, de 29 de noviembre, por la que se aprueban las normas contables de los fondos para la liquidación de activos y pasivos previstos en el artículo 13.4 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. (BOE n.º 306, de 20 de diciembre de 2016)

- ORDEN HFP/1970/2016, de 16 de diciembre, por la que se modifica el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril. (BOE n.º 313, de 28 de diciembre de 2016)

- ORDEN HFP/1979/2016, de 29 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los gastos subvencionables de los programas operativos del Fondo Europeo de Desarrollo Regional para el periodo 2014-2020)

## 1.6. Acuerdos, Resoluciones e Instrucciones

- RESOLUCIÓN de 16 de septiembre de 2016, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 225, de 17 de septiembre de 2016)
- RESOLUCIÓN de 4 de octubre de 2016, de la Dirección General de Empleo, por la que se publica la relación de fiestas laborales para el año 2017. (BOE n.º 244, de 8 de octubre de 2016)
- RESOLUCIÓN de 13 de octubre de 2016, conjunta de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la participación por vía telemática en procedimientos de enajenación de bienes a través del portal de subastas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. (BOE n.º 261, de 28 de octubre de 2016)
- RESOLUCIÓN de 24 de octubre de 2016, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 29 de septiembre de 2016, sobre creación y modificación de ficheros de datos de carácter personal. (BOE n.º 264, de 1 de noviembre de 2016)
- RESOLUCIÓN de 4 de noviembre de 2016, de la Subsecretaría, por la que se modifica el anexo del Acuerdo del Consejo de Ministros de 21 de diciembre de 2001, por el que se dispone la numeración de las órdenes ministeriales que se publican en el Boletín Oficial del Estado. (BOE n.º 268, de 5 de noviembre de 2016)
- RESOLUCIÓN de 7 de noviembre de 2016, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se publica resumen de la Cuenta General del Estado del ejercicio 2015. (BOE n.º 279, de 18 de noviembre de 2016)
- ACUERDO de 24 de noviembre de 2016, del Pleno del Consejo General del poder Judicial, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo del estatuto de los Jueces de Adscripción Territorial y los Jueces en Expectativa de Destino, y de modificación del Reglamento 2/2011, de 28 de abril, de la Carrera Judicial. (BOE n.º 294, de 6 de diciembre de 2016)
- RESOLUCIÓN de 2 de diciembre de 2016, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del

Pleno de 24 de noviembre de 2016, por el que se aprueba la instrucción relativa a la remisión telemática al Tribunal de Cuentas de convenios y de relaciones anuales de los celebrados por las entidades del sector público local. (BOE n.º 295, de 7 de diciembre de 2016)

- RESOLUCIÓN de 2 de diciembre de 2016, de la Comisión de Gobierno del Tribunal de Cuentas, por la que se amplía el ámbito de funcionamiento del Registro Telemático a la recepción de los extractos de los expedientes de contratación de las entidades locales y las incidencias en su ejecución, de la documentación correspondiente a los convenios que legalmente deben remitir las entidades locales, de sus modificaciones, prórrogas o variaciones de plazos, alteración de los importes de los compromisos económicos asumidos y su extinción, y de la relación certificada comprensiva de los convenios, cualquiera que fuera su naturaleza y cuantía, formalizados por dichas entidades en el ejercicio anterior. (BOE n.º 295, de 7 de diciembre de 2016)

- RESOLUCIÓN de 7 de diciembre de 2016, de la Dirección General del Tesoro, por la que se actualiza el anexo 1 incluido en la Resolución de 16 de septiembre de 2016, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 296, de 8 de diciembre de 2016)

- RESOLUCIÓN de 14 de diciembre de 2016, de la Dirección General del Tesoro, por la que se corrigen errores en la de 7 de diciembre de 2016, por la que se actualiza el anexo 1 incluido en la Resolución de 16 de septiembre de 2016, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales. (BOE n.º 302, de 15 de diciembre de 2016)

- RESOLUCIÓN de 27 de diciembre de 2016, de la Secretaría de Estado de Función Pública por la que se establece, a efectos de cómputos de plazos, el calendario de días inhábiles en el ámbito de la Administración General del Estado para el año 2017. (BOE n.º 315, de 30 de diciembre de 2016)

- RESOLUCIÓN de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de términos. (BOE n.º 316, de 31 de diciembre de 2016)

## 2. JURISPRUDENCIA TRIBUNAL DE CUENTAS. SALA DE JUSTICIA

### 2.1. Sentencias y Resúmenes Doctrinales

• **SENTENCIA N.º 11/2016. Recursos de apelación, rollo n.º 22/16, interpuestos contra la Sentencia de 12 de noviembre de 2015, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º C-192/13, del ramo de Comunidades Autónomas (Consejería de ...) Fecha: 21/09/2016. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

**Resumen doctrina:** Se desestiman los recursos de apelación interpuestos por el Ministerio Fiscal y las representaciones procesales de cuatro de los declarados responsables contables en la instancia, con imposición de costas en apelación a estos últimos, y se estima parcialmente el recurso de apelación formulado por la representación de otro de los declarados responsables en la instancia, modificándose los apartados correspondientes del fallo de la sentencia de instancia y añadiéndose un nuevo apartado (noveno) a dicho fallo, mediante el cual se absuelve al recurrente cuyo recurso resulta parcialmente estimado, por falta de legitimación pasiva en esta jurisdicción contable, con imposición a la Generalitat Valenciana de las costas causadas a dicho recurrente en esta fase, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 394.1 de la LEC. Tras exponer los argumentos de las partes, indica la Sala que, para la decisión de las cuestiones planteadas se seguirá una exposición basada en el principio «iura novit curia», respetando los principios de contradicción y congruencia y comprendiendo todos los temas expuestos, no solo en la Sentencia apelada y en los escritos de apelación sino también en los aducidos en la instancia, con dos limitaciones: la prohibición de la «reformatio in peius» y la imposibilidad de entrar a conocer sobre extremos consentidos. Rechaza la alegación de falta de legitimación activa del Ministerio Fiscal, recordando que dicha legitimación activa en los procedimientos de reintegro por alcance viene otorgada ex lege por el artículo 55 de la LFTCu. Y salvo las alegaciones más específicas de uno de los recurrentes, agrupa la Sala las cuestiones planteadas en grandes bloques: incongruencia omisiva de la resolución recurrida, excepción de cosa juzgada, falta de legitimación pasiva de algunos de los declarados responsables contables, reconocimiento de la existencia de responsabilidad contable sin tener en cuenta los requisitos exigidos para su declaración e improcedencia de la condena en costas. Se refiere al concepto de congruencia, recoge la jurisprudencia constitucional, recuerda que nada impide que el

órgano judicial pueda fundamentar su decisión en argumentos jurídicos distintos de los alegados por las partes, y concluye que la parte dispositiva de la Sentencia, para ser congruente, debe adecuarse a la causa de pedir y al resultado que la parte pretende conseguir como consecuencia del pleito. Recoge la regulación legal del principio de congruencia, se refiere a la incongruencia omisiva y descarta la existencia de ésta, señalando que el juzgador se encuentra autorizado para aplicar la norma adecuada a los hechos ofrecidos por los litigantes, sin necesidad de acomodación estricta a la literalidad de sus solicitudes. Respecto a la excepción de cosa juzgada, indica la Sala que la compatibilidad respecto de unos mismos hechos entre las jurisdicciones penal y contable, contemplada en el artículo 18 LOTCu obliga a la existencia de dos pronunciamientos de ambos órdenes, referidos al ámbito propio de la competencia de cada uno, con el límite dado por el respeto a los hechos enjuiciados y a la autoría de los mismos. Frente a la alegación de falta de legitimación pasiva, recuerda la Sala que la técnica de reproducir las alegaciones realizadas en la instancia no es, en general, un modo de actuación jurídicamente aceptable, y señala a continuación que, con independencia de ello, para pronunciarse sobre la falta de legitimación debe partir de que, según el artículo 15 LOTCu, el enjuiciamiento se ejerce respecto de las cuentas que debe rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos, así como de lo establecido en el artículo 49 LFTCu, debiendo apreciarse únicamente la falta de legitimación pasiva de uno de los recurrentes, al no ser gestor ni perceptor de subvenciones, y sin que ello obste la responsabilidad civil derivada del delito sobre los mismos hechos declarada en la sentencia penal. Respecto a las alegaciones específicas de uno de los recurrentes, que se abordan de forma separada, indica la Sala que la absolución en vía penal no impide que se analice dentro de las pretensiones de las partes, si los hechos son constitutivos de alcance y valore la responsabilidad de quienes lo hubieran originado. Comparte el criterio de instancia según el cual el citado recurrente se considera responsable contable directo solidario del menoscabo, al tener la condición de gestor de fondos públicos y haber contribuido al daño causado, e indica que las subvenciones son fondos públicos hasta que se justifican y rinden cuentas. Rechaza finalmente las alegaciones referidas a la ausencia de referencia rigurosa a la actuación de los distintos intervinientes y a la falta de dolo en la conducta de uno de los recurrentes, quedando confirmada la concurrencia del elemento subjetivo.

• **SENTENCIA N.º 12/2016. Recurso de apelación n.º 37/16 interpuesto contra la Sentencia 8/2016, de 15 de marzo, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-262/13, Entidades Locales (Ayuntamiento de ...) Fecha: 27/09/2016. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

**Resumen doctrina:** Desestima la Sala de Justicia el recurso de apelación interpuesto por la representación del Ayuntamiento contra la Sentencia de instancia, imponiendo las costas al recurrente. Comienza recordando que la técnica de reproducir las alegaciones realizadas en primera instancia no es, en general, un modo de actuación jurídicamente aceptable, según ha sostenido el Tribunal Supremo y mantenido esta Sala de Justicia. Frente a la alegación de error en la valoración de la prueba, por considerarse acreditadas determinadas prestaciones y servicios por parte de la UTE adjudicataria y justificar la inexistencia de la declaración de alcance, indica que debe partirse de que la naturaleza del recurso de apelación, como recurso ordinario, permite un «novum iudicium», sin que puedan prevalecer meras alegaciones de parte frente al juicio de apreciación de la prueba que contenga la sentencia de instancia. Añade que la cuestión planteada respecto a la causa de resolución del contrato excede del ámbito jurisdiccional contable, pues corresponde al contencioso-administrativo y que, teniendo plena validez el Convenio, esta Sala solo puede pronunciarse sobre la existencia de daños o perjuicios a los fondos municipales derivados de la actuación administrativa. Confirma, por tanto, lo establecido en la instancia, considerando que el abono del importe pactado en el Convenio de resolución del contrato no ha originado menoscabo en los fondos municipales. Rechaza, asimismo, la alegación de falta de motivación de la resolución recurrida, recordando la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Constitucional a estos efectos y aclara que no existe norma que imponga a priori determinada extensión o cierto modo de razonar, que dicha motivación debe ser suficiente, poniendo de manifiesto la ratio decidendi con coherencia lógica, sin que se exija un tratamiento pormenorizado de todos los aspectos sugeridos por las partes, siempre que se permita conocer los criterios jurídicos determinantes de la decisión. Expone, a continuación, la Sala, los motivos por los que no se aprecia falta de motivación en la sentencia recurrida, entre los que menciona la argumentación de dicha sentencia, según la cual la estimación de la demanda conllevaría un enriquecimiento injusto, al no haberse apreciado un daño en los fondos municipales. Recuerda que en el ámbito de la jurisdicción contable lo relevante es que se haya producido un daño a los caudales públicos, efectivo y evaluable econó-

micamente y que la responsabilidad que se dilucida es de carácter patrimonial, lo que supone la aplicación del principio civil de reparto de la carga de la prueba, y entiende que no se ha probado el menoscabo derivado de la indemnización pactada en el Convenio de resolución. Señala que la contravención de la normativa reguladora de la contratación administrativa no es susceptible de generar por sí sola, responsabilidad contable, debiendo concurrir los restantes requisitos. Rechaza también la alegación de incongruencia omisiva, partiendo de la regulación del principio de congruencia en el ámbito de la jurisdicción contable así como de la jurisprudencia constitucional al respecto, según la cual no todos los casos de ausencia de respuesta judicial expresa producen indefensión. Insiste en que la competencia para resolver las controversias entre las partes en los contratos administrativos corresponde al orden jurisdiccional contencioso administrativo, y confirma el criterio de instancia según el cual la rescisión se produjo en virtud del convenio de resolución por mutuo acuerdo, desestimando el recurso e imponiendo las costas al recurrente.

• **SENTENCIA N.º 13/2016. Recurso de apelación n.º 31/16, interpuesto contra la sentencia de fecha 9 de marzo de 2016, que acordó estimar la demanda interpuesta por el Ayuntamiento de ... contra Don J. A. D., sin imponer las costas causadas en la primera instancia, del ramo Sector Sector Público Local (Ayuntamiento de ...) Fecha: 11/10/2016. Ponente: Excma. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

**Resumen doctrina:** La Sala de Justicia desestima el recurso de apelación interpuesto por el demandado-recurrente-, al que se ha adherido el Ministerio Fiscal, contra la sentencia dictada en el procedimiento de reintegro por alcance, que se confirma íntegramente, con imposición de las costas de esta instancia al apelante. Frente a la alegación del Ministerio Fiscal, cuestionando la existencia de alcance, recuerda la Sala que el Ayuntamiento, previa solicitud de su Alcalde-Presidente (actual recurrente) participó en la convocatoria de la Diputación Provincial para conceder ayudas a Entidades Locales para la realización del plan provincial de educación permanente de personas adultas del curso 2011-2012; que la solicitud fue resuelta en diciembre de 2011 concediéndose una subvención al municipio, procediéndose al pago de un anticipo que fue aplicado al pago de nóminas y cotizaciones a la Seguridad Social de la cónyuge del apelante (contratada para el puesto de educadora de adultos durante el curso 2011-2012) y que, posteriormente, la Diputación Provincial acordó declarar la procedencia del reintegro

de un importe correspondiente al anticipo más intereses de demora, ya que, de acuerdo con las normas reguladoras de la subvención no se había justificado debidamente el cumplimiento de los requisitos para su concesión. Entiende la Sala que la devolución del anticipo como consecuencia de la pérdida de la subvención ocasionó un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado a los fondos públicos municipales, constitutivo de alcance, ya que la prestación para cuyo pago se había solicitado la subvención se realizó y tuvo que ser pagada, debiendo emplear para ello fondos que se habrían aplicado a otras finalidades de no haber sido necesario aplicarlos al reintegro. Aclara que el daño no se produce aquí por la salida de fondos destinados al pago de la profesora, pues ésta retribuye un servicio prestado, sino que deriva de la salida de fondos para el reintegro de la subvención, y se opone a que pueda derivarse un enriquecimiento injusto de la Administración. Rechaza las alegaciones del apelante, señalando que la irregularidad de la que deriva la responsabilidad contable del demandado no es la contratación sin previo proceso selectivo de la trabajadora en cuestión sino que, una vez publicada la convocatoria de la subvención, se pida ésta a pesar de que la forma de contratación no cumpliera los requisitos establecidos en la convocatoria y no se subsane el desajuste. Rechaza también la alegación relativa a que cuando se tramitó el expediente de reintegro el demandado no era Alcalde, ya que la actuación negligente se produjo al solicitar la subvención, momento en que sí lo era. Tampoco comparte la Sala el argumento referido a la posibilidad de adopción de otra modalidad de contratación distinta, indefinida en vez de temporal, siendo ésta última la modalidad adoptada, y debiendo, por tanto, cumplir los requisitos establecidos en la convocatoria para contratación temporal.

• **SENTENCIA N.º 14/2016. Recurso de apelación n.º 43/16 interpuesto contra la Sentencia 9/2016, de 18 de mayo, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º A-7/15, Entidades Locales (Concejo de ...) Fecha: 15/11/2016. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

**Resumen doctrina:** Desestima la Sala de Justicia el recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia de instancia dictada en el Procedimiento de reintegro por alcance, quedando confirmada en su integridad. Con costas. Tras exponer los argumentos de las partes, analiza la Sala la alegación de error en la apreciación de la prueba y en la fundamentación jurídica aplicable al caso por la Consejera de instancia, partiendo de la naturaleza del recurso de apelación, como recurso ordinario, que permite un novum iudi-

cium, pudiendo la Sala valorar las pruebas practicadas en la instancia y corregir la ponderación llevada a cabo por el órgano de instancia. Recuerda que, sin embargo, la fijación de hechos y la valoración de medios de prueba con base en criterios de crítica racional, compete al Juez de instancia, por lo que no pueden prevalecer meras alegaciones de parte frente al juicio de apreciación de la prueba que contenga la sentencia de instancia. Frente a la alegación de error en la valoración de la prueba que el recurrente deriva de que su representado no dispuso de dinero, ni se apropió de cantidad alguna, ni realizó cobros o pagos, ni conocía cuestiones económicas porque no tenía a su cargo responsabilidad de ese tipo, indica la Sala que supone una reproducción de alegaciones realizadas en la instancia y no aporta elementos que permitan discrepar del criterio mantenido en dicha fase, y añade que si el apelante hubiese realizado esas actuaciones su responsabilidad sería directa y no subsidiaria. Recoge la definición de dicha responsabilidad subsidiaria conforme al artículo 43 de la Ley 7/88, determinada por la negligencia o demora en el cumplimiento de las obligaciones expresamente atribuidas por leyes o reglamentos que den lugar a un menoscabo en los caudales públicos, debiendo tratarse de obligaciones de índole contable o presupuestaria. Señala que corresponde al sujeto agente probar que el cumplimiento negligente de la obligación que se le imputa estuvo condicionado por causas ajenas a su voluntad. Comparte la Sala la conclusión de la sentencia de instancia que, tras indicar que el apelante firmaba las actas de las Asambleas Vecinales del Concejo como Fiel de Fechos, especificó las obligaciones que la Norma Foral aplicable le atribuía, constando que su actuación, al no tener conocimiento del manejo de fondos del Concejo, lejos de exonerarle de responsabilidad, supuso una dejación de funciones al no haber cumplido con la obligación de custodiar los Libros de Cuentas y las Libretas de Ahorro.

• **SENTENCIA N.º 15/2016. Recurso de apelación n.º 44/15, interpuesto contra la Sentencia de dos de diciembre de 2013, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º A-34/12, del ramo de Entidades Locales (Ayuntamiento de ...) Fecha: 12/12/2016. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

**Resumen doctrina:** Desestima la Sala los recursos de apelación interpuestos contra la Sentencia de instancia, confirmándola en su integridad e imponiendo las costas a los apelantes. Analiza los motivos que sustentan cada uno de los recursos de apelación interpuestos, así como los de oposición a los mismos. En cuanto al primero de ellos, indica que este recurso lo basa el apelante en errores fáctico-

jurídicos de la sentencia consistentes en haber declarado probados hechos en los que no intervino, o de los que derivan conclusiones desacertadas, por lo que le habría sido atribuida una responsabilidad contable directa incongruente con las funciones de custodia y control que legalmente correspondían a otros (Interventor y Tesorero de la Corporación). Recoge la Sala la declaración de hechos probados relevantes conforme a la Sentencia recurrida y añade que el órgano de instancia detalla las fuentes de prueba valoradas respecto de cada uno de estos hechos. Conceptúa las alegaciones del apelante como meras alegaciones defensivas de parte. Frente al argumento de que el descubierto no puede serle atribuido directamente sólo a él, junto con la otra responsable directa, muestra la Sala su conformidad con el razonamiento de instancia, reflejo de su propia doctrina, en cuanto a que «el posible incumplimiento por parte de otros de las obligaciones que tienen atribuidas, nunca puede constituir causa para que uno deje de atender las propias» y que las deficiencias organizativas, lejos de ser causa de exoneración de la obligación del gestor público de manejarlos con la debida diligencia, refuerzan dicho deber. Entiende que la conexión entre la actuación del recurrente y la producción del descubierto está fundada adecuadamente, dadas las tareas que realizó en su condición de Cajero municipal, junto con la otra Cajera, considerada como él responsable directa de alcance. En el segundo de los recursos analizados, interpuesto por la declarada responsable directa junto con el anterior recurrente, se plantean las alegaciones de error en la valoración de la prueba que condujo a declararla autora de ciertas irregularidades junto con el otro Cajero, y de desacierto en la atribución de la responsabilidad directa por la que se le exige el reintegro. Recuerda la Sala la naturaleza jurídica del recurso de apelación como recurso ordinario, que permite un *novum iudicium* y confirma las conclusiones a que llegó el órgano «a quo», una vez descartada su participación en la irregular confección de las hojas de Caja. Desestima la Sala los restantes recursos, interpuestos por los declarados responsables subsidiarios, reflejando su doctrina según la cual la reproducción, en fase de apelación, de los alegatos planteados en la instancia no es una técnica que deba ser generalmente aceptada. Rechaza la existencia de indefensión derivada de que en la instancia se otorgue mayor valor a unas pruebas que a otras. Recoge su doctrina sobre el valor probatorio de los Informes de Fiscalización —medio de prueba cualificado— así como la relativa a la aplicación de la valoración o apreciación conjunta de la prueba, figura jurídico procesal de creación jurisprudencial. Desestima también las alegaciones de vulneración del principio de congruencia, audiencia y contradicción; falta de le-

gitimación pasiva al no acreditarse la condición de cuentadante de uno de los recurrentes; prescripción de la responsabilidad subsidiaria; vulneración del artículo 40 LOTCu considerando el recurrente acreditada la falta de medios personales sin que a ello se le anude la correspondiente exención de responsabilidad e insuficiente modulación de responsabilidad conforme a los hechos probados. Indica la Sala que la atribución de responsabilidad subsidiaria está sólidamente construida.

• **SENTENCIA N.º 16/2016. Recurso de apelación n.º 33/16 interpuesto contra la Sentencia de 18 de enero de 2016, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-282/14, del ramo de Comunidades Autónomas, Consejería de ... Fecha: 13/12/2016. Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

**Resumen doctrina:** Se desestima el recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia de instancia dictada en el procedimiento de reintegro, quedando ésta confirmada e imponiendo las costas al recurrente. Rechaza la alegación de error en la valoración de la prueba y de falta de motivación, considerando que la Sentencia recurrida fundamenta y motiva la existencia de alcance en los fondos públicos por el pago a la empresa Editorial, considerando que no concurren los requisitos legales para que resulten sufragables las publicaciones mediante fondos públicos. Concluye la Sala que no se trata de artículos de carácter publicitario, que los artículos recogen frecuentes informaciones, opiniones y datos generales, laudatorias sobre la competencia profesional de personas concretas, o los logros obtenidos por departamentos de la Junta, sin razón jurídica que ampare su divulgación a cargo del erario público y, por tanto, el pago constituye un alcance. Considera ajustada a derecho la valoración de la prueba realizada en la instancia, consistente en analizar las publicaciones para evaluar el cumplimiento de los requisitos legales que hubieran permitido su divulgación con cargo a los fondos públicos. Identifica la Sala la intervención del recurrente en los hechos enjuiciados, considerando que su conducta tuvo una trascendencia intensa y directa en el pago injustificado con fondos públicos de prestaciones ajenas a las funciones del Departamento que las encargó. Rechaza la alegación de que, realizada la prestación por la empresa, el pago debía verificarse, así como la que pretende que el apelante no ostentó funciones de control ni supervisión sobre la cuenta corriente de la que salieron los fondos, recordando la Sala de Justicia que las conclusiones del acta de Liquidación Provisional no vinculan a los órganos de la jurisdicción contable y que la responsabilidad contable reclamada al recurrente

no solo deriva de su conexión con la cuenta corriente sino también de su participación en el encargo y decisión de pago de prestaciones indebidamente retribuidas con dinero público. Recuerda que existe compatibilidad entre la Jurisdicción contable y la penal, para enjuiciar unos mismos hechos, según recoge el artículo 18 LOTCu y el 49.3 LFTCu, sin que exista obstáculo para considerar responsable contable a un gestor de fondos públicos por hechos objeto de sobreseimiento en vía penal.

• **SENTENCIA N.º 17/2016. Recurso de apelación n.º 35/16, interpuesto contra la Sentencia n.º 7, de 9 de marzo de 2016, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-265/13, del ramo de Entidades Locales (Ayuntamiento de ...) Fecha: 13/12/2016. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

**Resumen doctrina:** Desestima la Sala de Justicia el recurso de apelación, con la adhesión del Ministerio Fiscal, interpuesto contra la Sentencia de instancia, confirmándola en su integridad, sin imposición de costas. La Sala comienza rebatiendo el primer alegato, de error en la valoración de la prueba, recordando que es competencia natural u originaria del órgano «a quo» fijar los hechos relevantes a partir del acervo probatorio practicado y precisa que la técnica de reproducir en el recurso de apelación los razonamientos invocados en la instancia, merece, en general, rechazo como forma de plantear pretensiones en la segunda instancia, habida cuenta la especial naturaleza jurídica de dicho recurso. Asimismo, recuerda la Sala que en este tipo de procesos resulta de aplicación la figura jurídico-procesal conocida como «valoración o apreciación conjunta de la prueba» y destaca el criterio jurisprudencial según el cual el hecho de que se dé mayor valor a una prueba sobre otra no incide en el principio del «onus probandi» o carga de la prueba, que obliga al Tribunal a derivar correctamente los efectos negativos de un vacío probatorio sobre la parte que debe legalmente soportarlo, pero no a dar prevalencia al resultado de unos medios probatorios sobre otros. En segundo lugar, continúa rebatiendo el argumento del apelante de la no concurrencia de los elementos necesarios para la apreciación de alcance, ya que a juicio de aquél no existió daño, ni dolo o negligencia grave puesto que la actuación del Alcalde lo era como Alcalde corporativo, apoyándose en los informes de los técnicos y de la Intervención Municipales; carecía de capacitación especial para poder observar deficiencias en las obras ejecutadas; y no había resultado probado que tuviera conocimiento de que se hubieran pagado obras no ejecutadas. En relación con la actuación corporativa del Alcalde, la Sala entiende que el discurso

argumental del recurso viene, igualmente, a reproducir en buena medida los razonamientos esgrimidos en primera instancia, pero sin aportar nada nuevo en relación al razonamiento de la sentencia de instancia, que deslinda nítidamente la responsabilidad contable enjuiciada, de la eventual responsabilidad que pudiera haberse derivado de la hipotética inacción de los responsables municipales en cuanto al ejercicio de las acciones amparadas en el contrato, en caso de haber apreciado incumplimiento del contratista dentro del periodo de garantía contractual. Por lo que respecta a la falta de capacitación y al pago de obras no ejecutadas, precisa la Sala que la sentencia recurrida sigue la línea doctrinal según la cual «la confianza en el criterio de los técnicos excluiría la negligencia grave del gestor de fondos públicos cuando las eventuales deficiencias que pudiera tener la obra sólo pudieran apreciarse por personas con conocimientos técnicos especializados». Pero en este caso, resulta indiscutido y acreditado que el recurrente asistió, como Alcalde, al acto de recepción de las obras, sin formular objeción alguna a la misma, no agotando el canon de diligencia exigible, que hubiera excluido el elemento subjetivo de la negligencia grave en su proceder, ya que las deficiencias o inejecuciones eran apreciables «a simple vista». Por último, en referencia a la adhesión al recurso del Ministerio Fiscal basada en que, de las tres controvertidas obras, solo la falta de uno de los paneles solares podía ser apreciada a «simple vista» por un no facultativo, la Sala entiende que, a falta de una norma jurídica que precise en qué casos una obra no ejecutada resulta apreciable «a simple vista», debe atenderse al significado de dicha locución adverbial según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, y considera acertada la consideración, también de las otras dos obras, como no ejecutadas. Añade que esta conclusión no ha de resultar afectada por la dimensión o lejanía de las obras respecto del núcleo urbano, toda vez que el recurrente tuvo ocasión de verificarlas personalmente.

• **SENTENCIA N.º 18/2016. Recurso de Apelación n.º 38/16 interpuesto contra la Sentencia de 13 de mayo de 2016, dictada en el Procedimiento de Reintegro por Alcance n.º A-80/15, del ramo de Sector Público Local (Ayuntamiento de ...) Fecha: 14/12/2016. Ponente: Excm. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

**Resumen doctrina:** Tras desestimar la Sala la «alegación preliminar» de falta de motivación de la sentencia de primera instancia ; el segundo motivo de impugnación, basado en que la sentencia apelada habría infringido el artículo 14 del texto refundido de la

Ley de Contratos de las Administraciones Públicas; el tercer motivo, basado en que la sentencia debe anularse por exceder de los límites del control de la jurisdicción contable invadiendo el ámbito de competencias municipales; el cuarto motivo, basado en la infracción por parte de la sentencia de primera instancia del artículo 217 de la ley 1/2000, de 7 de enero de Enjuiciamiento Civil, al considerar el recurrente que se invierte la carga de la prueba; el quinto motivo, fundamentado en la indebida valoración de la prueba practicada, analiza el sexto motivo, que es la infracción de los artículos 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y 49.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas y de la jurisprudencia recaída respecto de los requisitos previstos para la existencia de responsabilidad contable. Y entiende que no se ha producido incumplimiento de la normativa económico financiera aplicable al sector público (ya que no existen cláusulas y condiciones contrarias a los principios de buena administración, ni se ha podido probar que el precio de los contratos no fuera el adecuado al mercado), que hay ausencia de dolo, culpa o negligencia grave en la conducta enjuiciada y que los hechos no han dado lugar a un menoscabo en los bienes o derechos de titularidad pública. En relación con el incumplimiento de la normativa económico-financiera aplicable al sector público, la Sala considera que hay que estimar este motivo de impugnación ya que, de acuerdo con la doctrina consolidada de la propia Sala en relación con los pagos efectuados con fondos públicos por la adquisición de bienes o la recepción de servicios, dichos pagos pueden generar responsabilidad contable cuando se realizan sin contraprestación o cuando ésta es defectuosa o incompleta, pues en dichos casos el pago infringe la legalidad, sea el artículo 73.4 de la Ley General Presupuestaria, sean los artículos 78 y 79 de la misma Ley. La Sala considera que los informes emitidos en los expedientes de gestión patrimonial carecen de vinculación jurídica y la discrecionalidad no impide el control jurisdiccional de legalidad del acto, pero sí limita el alcance de dicho control, que no puede llegar hasta el punto de eliminar toda posibilidad de elección de la administración para seleccionar la opción que considere mejor para alcanzar las finalidades públicas que se pretendan. Se estima igualmente la impugnación en relación con la apreciación de alcance por haberse asumido en el contrato el pago de los gastos de comunidad por la arrendataria, entendiéndose la Sala que el establecimiento de dicha cláusula, en el ejercicio de la libertad de pactos regulado en el artículo 111 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas en un contrato de

arrendamiento de local, no vulnera el ordenamiento jurídico, y que el pago de dichos gastos no entraña infracción de la normativa económico-financiera aplicable al sector público. VOTO PARTICULAR: Frente a la estimación por la Sala de Justicia del recurso de apelación, basándose en la ausencia de vulneración de la normativa aplicable a la gestión de fondos públicos, entiende el Consejero discrepante de la opinión mayoritaria que las actualizaciones de renta pactadas en el contrato de arrendamiento «excedían de manera desproporcionada del IPC», siendo este exceso determinante de responsabilidad contable. Entiende infringido el artículo 111 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre y considera que se ha producido un pago sin causa por el exceso no justificado, debiendo calificarse como alcance. Discrepa también del criterio mayoritario según el cual la sentencia de instancia se basó en criterios de oportunidad y eficacia más que en el principio de legalidad, considerando en cambio este Consejero que se infringió tanto la legalidad administrativa como la presupuestaria, concluyendo que la estimación del recurso debería haber sido parcial.

## 2.2. Autos

• **AUTO Nº25/2016. Recurso n.º 20/16 del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, interpuesto contra la Providencia de requerimiento de pago, depósito o afianzamiento, de fecha 21 de marzo de 2016, dictada en las Actuaciones Previas n.º 266/14, del ramo SECTOR PÚBLICO AUTONÓMICO (Inf. Fisc...) Fecha: 27/09/2016. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

**Resumen doctrina:** Se desestiman los recursos del artículo 48.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, interpuestos contra la Providencia de requerimiento de pago, depósito o afianzamiento dictada en las Actuaciones Previas. Recuerda la Sala la naturaleza, finalidad y motivos de este medio de impugnación especial y sumario por razón de la materia, así como la naturaleza de las Actuaciones Previas, que tienen carácter preparatorio del ulterior proceso jurisdiccional contable. Se centra, a continuación, en el objeto de los dos recursos planteados, señalando, en cuanto al primero, que en él se plantean cuestiones atinentes al fondo del asunto, que exceden del ámbito material propio de este medio de impugnación, entre las que menciona las alegaciones sobre ausencia de elementos subjetivos de la responsabilidad contable, el principio de confianza en las actuaciones de las Administraciones, la ausencia de perjuicio patrimonial y su consecuencia de enriquecimiento injusto. Recoge su doctri-

na según la cual los motivos de este recurso están taxativamente establecidos y son «que no se accediera a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaren» o «se causare indefensión». Rechaza igualmente la solicitud de nulidad de actuaciones por indefensión, basada en una hipotética falta de litisconsorcio pasivo necesario, siendo ésta una cuestión que desborda el ámbito objetivo de este recurso. Respecto al segundo de los recursos, en el que se solicita la nulidad de actuaciones por indefensión, recuerda la Sala el concepto de indefensión con relevancia constitucional, perfilado por su propia doctrina y por la jurisprudencia constitucional. Entiende que las Actuaciones Previas se tramitaron con todas las garantías, disponiendo las partes de todas sus posibilidades de defensa, y rechaza, por tanto, la existencia de indefensión. Añade que las Actuaciones Previas no constituyen un juicio contradictorio, por lo que la prueba que propone el recurrente podrá practicarse, en su caso, en la fase jurisdiccional que se incoe con posterioridad. Reitera la naturaleza previa y preparatoria de las actuaciones de instrucción y alude a su doble finalidad de facilitar el ejercicio de las acciones oportunas y adoptar medidas cautelares que garanticen el futuro reintegro de los daños. Indica, finalmente, que la Providencia de requerimiento se recoge por el artículo 47.1.f LFTCu como actuación que ha de realizar el instructor por imperativo legal, sin que de ello derive indefensión alguna.

• **AUTO N.º 26/2016. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, N.º 32/16, Actuaciones Previas N.º 201/10, del ramo de Comunidades Autónomas. Fecha: 27/09/2016. Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

**Resumen doctrina:** Se desestima el recurso del artículo 48.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, interpuesto contra la Providencia de citación a Liquidación Provisional dictada por el Delegado Instructor sin pronunciamiento en cuanto a las costas. Comienza la Sala estableciendo que el recurso calificado como de reposición por el impugnante, debe reconducirse al presente recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, siendo ésta la vía de impugnación jurídicamente correcta. Indica que las Providencias de citación a Liquidación Provisional no deben contener mención expresa de la clase de valores, efectos o caudales públicos que pudieran haber sufrido menoscabo, exponiendo a continuación las razones que lo justifican y que determinan, por tanto, que no se aprecie infracción jurídica alguna derivada de la omisión de estos aspectos en la Providencia recurrida, siendo la Liquidación Provisional la que debe contener la referencia a los mismos. Rechaza

también que se haya producido indefensión derivada de una supuesta insuficiencia de la información contenida en dicha Providencia sobre el alcance de las irregularidades investigadas, puesto que recogía la información propia de una citación y ofrecía al interesado la posibilidad de acceder al expediente. Recuerda la Sala que adelantar, en una providencia de citación, conclusiones sobre el contenido del acto para el que se convoca, carece de respaldo jurídico y resulta perjudicial para los legítimos derechos e intereses de los interesados. Finalmente, entiende la Sala que, a través de este recurso, limitado a analizar si la resolución impugnada ha supuesto denegación injustificada de diligencias o indefensión, no le corresponde pronunciarse sobre la posibilidad de evitar gastos de viaje al recurrente, facilitándole formas de acceso a las actuaciones que no requieran su presencia física en la sede del Tribunal de Cuentas.

• **AUTO N.º 27/2016. Recurso N.º 34/16 interpuesto al amparo del artículo 48.1 de la Ley 7/88, de 5 de abril, contra la Providencia de fecha 6 de junio de 2016 dictada en las Actuaciones Previas 368/15 del Sector Público Autonómico. Fecha: 27/09/2016. Ponente: Excm. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

**Resumen doctrina:** Se acuerda desestimar el recurso del artículo 48.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, interpuesto contra la Providencia de embargo del sueldo percibido por el recurrente, según el porcentaje correspondiente, conforme al artículo 607 de la LEC, rechazando tanto la solicitud de archivo del procedimiento, como la de que se deje sin efecto el embargo salarial. Expone la Sala la naturaleza, finalidad y motivos de este recurso especial y sumario, y considera que, en este caso, no concurren tales motivos, ni resultan siquiera aludidos en la fundamentación jurídica del recurso, por lo que procede su desestimación. Frente a la solicitud de suspensión o archivo de las actuaciones seguidas ante esta jurisdicción contable, considerándolas incompatibles con la existencia de un procedimiento penal sobre los mismos hechos, que el recurrente sustenta en los artículos 114 LECrim, 16.c y 17.2 de la LOTCu, recuerda la Sala de Justicia que el artículo 18.1 de la LOTCu determina la compatibilidad de la jurisdicción contable con la penal y considera que, habiéndose limitado el órgano instructor, a cumplir el mandato legal previsto en el artículo 47.1 de la LFTCu, sin vulneración legal alguna, no cabe apreciar indefensión. En cuanto a la alegación relativa al embargo del sueldo acordado, indica la Sala que es consecuencia necesaria de la declaración del recurrente como presunto responsable contable en

el Acta de Liquidación Provisional y de no haber atendido el requerimiento para que reintegrarse, depositase o afianzase el importe declarado. Recuerda que el embargo tiene naturaleza de medida cautelar y se basa, por tanto, en un juicio provisional e indiciario, y que la falta de adopción de medidas cautelares en la causa penal no impide que se acuerden ante la jurisdicción contable, siendo además, un trámite de obligado cumplimiento, por lo que procede desestimar el recurso, sin imposición de costas.

• **AUTO N.º 28/2016. Recurso n.º 30/16, interpuesto, al amparo del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, contra la Providencia de embargo, de fecha 24 de mayo de 2016, dictada en las Actuaciones Previas n.º 234/11, Comunidades Autónomas (Consejería de ... ) Fecha: 11/10/2016. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

**Resumen doctrina:** La Sala de Justicia estima el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, de 5 de abril, interpuesto contra la Providencia de embargo de bienes y derechos de la entidad embargada, «en concurso y liquidación», manteniéndose los demás pronunciamientos de la misma, sin imposición de costas. Comienza la Sala recordando la finalidad y motivos del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, y considera que debe tenerse en cuenta la constancia en las Actuaciones Previas del escrito presentado ante el Tribunal de Cuentas, por la Administración concursal colegiada en el concurso voluntario de la entidad embargada, en el que ponían de manifiesto, entre otras cuestiones, la declaración judicial de la entidad en concurso de acreedores mediante Auto de 15 de marzo de 2011 del Juzgado mercantil n.º 1 de Granada, la apertura de la fase de liquidación por Auto de 30 de septiembre de 2013 y la comunicación de insuficiencia de la masa activa, destacándose también en dicho escrito la prohibición legal de embargar bienes de la entidad en concurso y liquidación, conforme a lo dispuesto en el artículo 55.1 de la Ley Concursal, con la consecuente imposibilidad de aplicar la medida del artículo 47.1 g de la Ley 7/88. Indica que dicha información fue recogida en el Acta de Liquidación Provisional de 28 de abril de 2016 pero no fue tomada en cuenta por la instructora, que acordó el embargo de bienes y derechos, entre otros, de la entidad en concurso y liquidación, concurriendo pues, indefensión determinante de la estimación del recurso. Recuerda el concepto constitucional de indefensión y analiza la competencia para la adopción de medidas cautelares y demás resoluciones que puedan afectar al patrimonio del concursado, atribuida a los Juzgados de lo mercantil, conforme se desprende del artículo 86 ter

de la LOPJ, con expresa mención de las materias en que la jurisdicción del juez del concurso será exclusiva y excluyente, entre las que se encuentra «toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado» y en el mismo sentido, el artículo 8 de la LC. Alude también a la prohibición de embargar bienes del deudor una vez declarado el concurso, recogiendo el contenido del artículo 55 LC, y concluye de todo ello que debe estimarse el recurso, dejando sin efecto el embargo dictaminado por la Providencia recurrida por lo que se refiere a la entidad en concurso y liquidación, manteniéndose los demás pronunciamientos de la misma, y sin imposición de costas.

• **AUTO N.º 29/2016. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 n.º 26/16, Actuaciones Previas n.º 234/11. Ramo: Comunidades Autónomas (C.ª de ...) Fecha: 15/11/2016. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

**Resumen doctrina:** Desestima la Sala de Justicia el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, interpuesto contra el Acta de Liquidación Provisional y la Providencia de requerimiento de pago, depósito o afianzamiento, dictadas en las Actuaciones Previas de referencia, quedando éstas confirmadas en su integridad. Sin costas. Recuerda, con carácter previo, la naturaleza jurídica, finalidad y motivos de este medio de impugnación especial y sumario por razón de la materia, abordando a continuación la alegación de indefensión que el recurrente basa en una supuesta infracción de los artículos 46 y 47, además del artículo 56 de la Ley 7/88, al no accederse a completar las diligencias con los extremos pretendidos por el propio recurrente en el acto de la comparecencia, adoptándose a su entender, resoluciones incongruentes con defectuosa motivación. Rechaza la Sala la existencia de indefensión con relevancia constitucional, que exige que se haya producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y los intereses de los afectados. Recuerda su doctrina según la cual la indefensión es una noción material que, para tener relevancia, debe obedecer a tres pautas interpretativas (las situaciones de indefensión deben valorarse según las circunstancias de cada caso, deben conllevar el menoscabo del derecho de defensa y el perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado, sin que el artículo 24.1 de la Constitución proteja situaciones de simple indefensión formal), concluyendo la Sala que del análisis de las actuaciones se desprende que no se ha producido tal perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y defensa del recurrente. Frente a la alegación de falta de debida motivación, recoge la Sala la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, en las que se establece

que «motivar» significa expresar los elementos y razones de juicio que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales que fundamentan la decisión (*ratio decidendi*) y se añade que la motivación habrá de ser suficiente, indicándose cómo se ha de realizar el juicio de suficiencia, y que el discurso argumentativo debe ser formalmente coherente y no incurrir en irrazonabilidad. Tras el análisis de actuaciones descarta la Sala la existencia de arbitrariedad o falta de motivación en la resolución recurrida, concluyendo que ésta se ajusta a los requisitos de fundamentación de las liquidaciones, tal como se plasman en la doctrina de la propia Sala. Se opone igualmente a una supuesta falta de legitimación activa por defectuoso ejercicio de la Acción Pública, prevista en el artículo 56 de la Ley 7/88, recordando que el recurso del artículo 48.1 de esta misma Ley no permite dilucidar eventuales invocaciones de excepciones procesales. Entiende la Sala que lo que el recurrente hace es expresar discrepancias cuyo análisis corresponde al procedimiento jurisdiccional contable.

• **AUTO N.º 30/2016. Recurso n.º 36/16 del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, interpuesto contra el Acta de Liquidación Provisional y la Providencia de requerimiento de pago, depósito o afianzamiento, ambas de fecha 27 de junio de 2016 y contra la Providencia de embargo de 20 de julio de 2016, dictadas en las Actuaciones Previas n.º 201/10, del ramo de SECTOR PÚBLICO AUTONÓMICO (Entidad ...)** Fecha: 15/11/2016. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.

**Resumen doctrina:** Desestima la Sala de Justicia los recursos del artículo 48.1 de la Ley 7/88, contra el Acta de Liquidación Provisional y la Providencia de requerimiento de pago, depósito o afianzamiento, así como contra la Providencia de embargo, dictadas en las Actuaciones Previas. Sin costas. Recuerda la naturaleza jurídica, finalidad y motivos de este medio de impugnación especial y sumario por razón de la materia, así como la naturaleza de las Actuaciones Previas, que tienen carácter preparatorio del ulterior proceso jurisdiccional contable. Indica, en cuanto al objeto de los recursos frente a la Liquidación Provisional y la Providencia de requerimiento que en ellos se plantean, principalmente, cuestiones que atañen al fondo y que exceden el ámbito material propio de este medio de impugnación, como son las alegaciones de prescripción, prejudicialidad penal, improcedencia de cálculo de intereses y carencia de capacidad de disposición de los fondos públicos. Rechaza la alegación de nulidad de actuaciones por indefensión, derivada de imposibilidad material de completar las diligencias con los ex-

tremos que se hubieran planteado, en caso de tener oportunidad de hacerlo, ya que consta en el Acta de Liquidación Provisional que se efectuaron manifestaciones a las que el Instructor dio respuesta. Descarta pues, la existencia de indefensión con relevancia constitucional, que exige que se haya producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y los intereses de los afectados, y recuerda que la discrepancia con las conclusiones del instructor debe ser ejercitada en el juicio contable que pueda incoarse. Señala que el requerimiento de pago previsto en el artículo 47.1.f) de la Ley 7/88, es una medida que imperativamente debe realizar el Delegado Instructor en los casos en que los hechos se consideren generadores de responsabilidad contable, sin que de ella se derive indefensión. Se refiere al carácter no suspensivo que, como regla general, se reconoce al recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, sin que se aprecien, en este caso, circunstancias excepcionales que permitan apartarse de dicha regla. Recuerda que las Actuaciones Previas carecen de naturaleza contradictoria y rechaza la solicitud de prueba, que podrá plantearse y practicarse en el procedimiento de reintegro que, en su caso, se incoe. Desestima también el recurso frente a la Providencia de embargo, remitiéndose en cuanto a la petición de suspensión de dicha Providencia a lo establecido sobre el carácter no suspensivo del recurso.

• **AUTO N.º 31/2016. Recurso de apelación n.º 28/16 interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña ..., en nombre y representación de ..., contra el Auto dictado, el 14 de marzo de 2016, en el procedimiento de reintegro por alcance n.º A-170/11, Entidades Locales, Ayuntamiento de ... Fecha: 13/12/2016. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

**Resumen doctrina:** Desestima la Sala el recurso de apelación interpuesto contra el Auto declarativo de sobreseimiento sin costas, dictado en el procedimiento de referencia, quedando éste confirmado, y sin pronunciamiento sobre las costas. El recurso contra el Auto de sobreseimiento se interpuso por considerar el recurrente que las costas debían haberse impuesto a la parte demandante. Expuestas las razones de la interposición del recurso y las alegaciones del Ministerio Fiscal y del Ayuntamiento para fundamentar su oposición, la Sala analiza la actuación municipal, desde la interposición de la demanda y durante toda la tramitación del proceso, para determinar si en la conducta del Ayuntamiento ha existido temeridad que justifique la reclamada imposición de costas. Entiende la Sala que el Auto motiva adecuadamente la causa por la que no ha lugar a la imposición de costas, al valorar que el proceso presentaba serias dudas de

hecho y de derecho, ya que se encontraban en tramitación actuaciones penales por los mismos hechos, existía un Informe de Fiscalización de la Cámara de Cuentas de Andalucía manifestando la posible existencia de daños y perjuicios a los fondos públicos y se había practicado una Liquidación Provisional en la que el instructor apreció la imposibilidad, en varios de los supuestos investigados, de determinar si había existido menoscabo en los fondos públicos. Indica la Sala que se ha pronunciado con anterioridad sobre la no imposición de costas al demandante, recoge la postura plasmada en tales pronunciamientos, y entre ellos que «las dudas a que se refiere el art. 394.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, debe sufrirlas el juzgador, no así las partes», y que «respecto a las costas de la primera instancia, el artículo 394 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, recoge el principio del vencimiento objetivo, (es decir, su imposición a la parte cuyas pretensiones hayan sido totalmente rechazadas), salvo que el Tribunal aprecie, y así se razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho; para apreciar, a dichos efectos condenatorios, que el caso era jurídicamente dudoso, se tendrá en cuenta la jurisprudencia recaída en casos similares». Y concluye la Sala que la Jurisprudencia y la Doctrina refuerzan la decisión adoptada en el Auto recurrido, debiendo ser aceptada la afirmación de que el proceso presentaba serias dudas de hecho y de derecho, que distan mucho de la valoración de las circunstancias y elementos que deben concurrir para que se aprecie mala fe y temeridad en la conducta de quien es condenado en costas.

• **AUTO N.º 32/ 2016. Recursos del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, rollo n.º 39/16. Actuación Previa n.º 328/15. Ramo: SECTOR PÚBLICO AUTONÓMICO.- Inf. Fisc.- Fecha: 13/12/2016. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

**Resumen doctrina:** Desestima la Sala de Justicia los recursos del artículo 48.1 de la Ley 7/88, interpuestos frente a la Liquidación Provisional y la Providencia de requerimiento dictadas en las Actuaciones Previas, quedando éstas confirmadas. Sin costas. Recuerda la naturaleza jurídica, finalidad y motivos de este medio de impugnación especial y sumario por razón de la materia, así como la naturaleza de las Actuaciones Previas, que tienen carácter preparatorio del ulterior proceso jurisdiccional contable. Aprecia, en los escritos de recurso, una coincidencia general en su oposición al sentido de la Liquidación Provisional recurrida y en su consideración como errónea, insuficiente y carente de motivación. Recuerda su propia doctrina según la cual la motivación no exige un tratamiento pormenorizado de todos los aspectos sugeridos por las par-

tes, siempre que se permita conocer cuáles han sido los criterios jurídicos determinantes de la decisión. Y entiende que en el caso de autos la decisión contenida en el Acta de Liquidación Provisional se encuentra fundamentada, con independencia de que el sentido de la misma no sea el pretendido por los recurrentes, y que la actuación del órgano instructor ha cumplido los requisitos del artículo 47 de la LFTCu, sin que concurran los motivos tasados que prevé el artículo 48.1 de dicha Ley para que el recurso pueda prosperar. Recuerda que no debe confundirse «diligencia» con «prueba de parte» y entiende que no se ha vulnerado la tutela judicial efectiva. Considera que las alegaciones se refieren a cuestiones de fondo que no corresponde abordar a través de este recurso. En cuanto a la alegación de falta de imputación de los hechos a uno de los recurrentes derivada de que en las fechas en que se hicieron los abonos de los importes de la subvención no desempeñaba cargo alguno en la Sociedad perceptora de dicha subvención, expone la Sala que dicha alegación se planteó por primera vez en un escrito de fecha posterior a la Liquidación Provisional, siendo durante la práctica de dicha Liquidación cuando los interesados pueden realizar cuantas alegaciones estimen oportunas y pedir la realización de las diligencias que estimen convenientes para la defensa de sus derechos, sin que, en este caso, el recurrente asistiera a dicha Liquidación. Recuerda la Sala que este recurso no tiene por objeto habilitar un trámite para que los interesados puedan subsanar o ampliar su situación en las Actuaciones Previas sino revisar si las actuaciones del Instructor han provocado indefensión o denegación injusta de diligencias procedentes. Concluye que no puede analizar aquí la corrección o no de la imputación al recurrente, al no haber sido alegada en el momento oportuno y constituir una cuestión de fondo, sin perjuicio de que pueda plantearse como cuestión procesal de falta de legitimación pasiva en el procedimiento jurisdiccional que se incoe, en su caso. Recuerda, asimismo, que la interposición del recurso del artículo 48.1 LFTCu carece de efectos suspensivos.

• **AUTO N.º 33/2016. Recurso del art. 48.1 de la Ley 7/88 n.º 42/16. Actuaciones Previas n.º 96/16. Ramo: Sector Público Local (Ayuntamiento de ...) Fecha: 21/12/2016. Ponente: Excma. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

**Resumen doctrina:** Desestima la Sala de Justicia el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, interpuesto frente a la Liquidación Provisional dictada en las Actuaciones Previas, quedando ésta confirmada. Sin costas. Recuerda que el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 permite revisar resoluciones dictadas en las Actuaciones Previas

en que no se accediera a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaren o en que se causare indefensión, sin que sea posible hacer pronunciamientos sobre cuestiones que no hayan sido previamente valoradas y decididas en dicha fase y, por tanto, no cabe estimar la pretensión del recurrente de ampliar el contenido de la acción pública ejercitada en su día. Rechaza también la invocación del principio pro actione, recuerda que el Acta de Liquidación Provisional negativa no pone fin al procedimiento, ya que finalizadas las Actuaciones Previas, es el Consejero competente quien decide, previa audiencia de las partes, sobre la continuación del procedimiento o su archivo. Desestima este motivo de impugnación por ser ajeno al objeto del recurso. Desestima igualmente la pretensión de que se anule el Acta de Liquidación Provisional alegando indefensión. Refleja la Sala los aspectos analizados en el Acta de Liquidación Provisional así como las alegaciones formuladas y la valoración de las mismas, recoge la finalidad de este medio de impugnación e indica que las alegaciones que afectan al fondo del asunto exceden del limitado objeto del recurso, debiendo desestimarse. Añade que para apreciar indefensión debe haberse producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y los intereses de los afectados, sin que se de dicha circunstancia en este caso. Frente a la alegación de indefensión por denegación de diligencias y la correspondiente solicitud de que se anule el Acta de Liquidación Provisional, continuando las Actuaciones Previas con el requerimiento al Ayuntamiento de la documentación cuya incorporación se pretende, comparte la Sala el argumento del órgano instructor, según el cual dichos documentos solo se refieren a una posible irregularidad administrativa en la gestión contractual de la corporación, sin que respondan al propósito de verificar unos presuntos daños mínimamente individualizados, por lo que la denegación de las diligencias solicitadas por el actor público no se considera infundada, debiendo desestimarse también este motivo de impugnación.

• **AUTO N.º 34/2016. Recurso de apelación n.º 47/16 interpuesto por la Abogada de la Comunidad Autónoma ..., contra el Auto dictado, el 30 de mayo de 2016, en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-163/15, del ramo de Sector Público Autonómico (Informe de Fiscalización del Tribunal de Cuentas sobre ...) Fecha: 21/12/2016. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

**Resumen doctrina:** Desestima la Sala el recurso de apelación interpuesto contra el Auto de archivo dictado en el procedimiento de reintegro en virtud del desistimiento formulado por la Comunidad Autónoma, con la conformidad del Ministerio Fiscal y de la

parte demandada, en el que se imponían las costas a la Comunidad, quedando éste confirmado y condenando en costas a la parte apelante. Comienza la Sala recordando que el artículo 55 de la LFTCu señala que la legitimación activa ante el Tribunal de Cuentas corresponde, en todo caso, a la Administración o entidad pública, que podrá ejercer toda clase de pretensiones de responsabilidad contable sin necesidad de declarar previamente lesivos los actos que impugne, y al Ministerio Fiscal. Desarrolla a continuación dicha legitimación activa del Ministerio Fiscal como particularidad procesal de los procedimientos jurisdiccionales para la exigencia de responsabilidad contable, e indica que dicha actuación no puede condicionar la postura procesal de la Administración perjudicada, que debe formular la demanda de acuerdo con el artículo 73.2 LFTCu, con el contenido expresado en el artículo 399 LEC, si considera que en los hechos concurren supuestos constitutivos para generar responsabilidad contable por alcance. Al no estar condicionada la decisión de la Comunidad Autónoma demandante a la petición del Ministerio Fiscal, rechaza la Sala la alegación de que la formulación del escrito de demanda fue originada ante la petición de aquél de la continuación del procedimiento, pues la LFCTu reconoce como legitimados activos de forma independiente, a la Administración perjudicada y al Ministerio Fiscal. Se refiere, a continuación, al desistimiento como modo de terminación de los procedimientos jurisdiccionales ante el Tribunal de Cuentas que, según el artículo 78.2 LFCTu se rige por la LJCA, permitiendo al recurrente, el artículo 74.1 de la LJCA, desistir del recurso en cualquier momento anterior a la sentencia y, por tanto, pudiendo la Comunidad Autónoma haber desistido del procedimiento antes de la Audiencia Previa, y solicitado el archivo de actuaciones, evitando así los gastos de desplazamiento del demandado. Expone la Sala que el artículo 74.6 LJCA, según el cual el desistimiento no implica necesariamente la condena en costas, se interpreta en el sentido de que la condena en costas constituye una reserva de excepción, a favor del Juez, que le permite imponerlas en caso de temeridad manifiesta del recurrente, cuando sea necesario para compensar a las demás partes los gastos de representación y defensa, revelados injustos e innecesarios por hacer frente a imputaciones sin fundamento.



---

# DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES

---

---



## La valoración económica como una herramienta clave en la concientización de la problemática ambiental

---

**Libia Esperanza Cuervo Páez**

Contraloría de Bogotá

En las últimas décadas se han cuantificado, en millones de víctimas y damnificados, y en billones de pesos los daños materiales, los efectos devastadores derivados tanto de la dinámica natural del planeta como de la aceleración que la misma ha presentado a causa de los cambios introducidos por las actividades antropogénicas propias del desarrollo del mundo moderno.

No obstante que los daños mencionados son muy importantes, es poco lo que se menciona e incorpora sobre los impactos ambientales que dichos eventos desencadenan sobre los ecosistemas y el ambiente, de cuyas funciones depende la supervivencia de la vida en el planeta.

Lo dicho cobra mayor importancia, si se considera que los efectos de los desastres se potencializan, como consecuencia de la vulnerabilidad de la infraestructura de servicios de aguas residuales, energía, combustibles, entre otros.

La situación cobra preocupación cuando la realidad de muchos de los desastres naturales que se han manifestado, muestran que la magnitud de sus consecuencias tiene como variable dependiente, el manejo irracional, el abuso y explotación por encima de sus límites de recuperación de los recursos naturales, bajo la falsa concepción de que los mismos son ilimitados e inagotables.

Con este pensamiento y actuación desproporcionados, el desarrollo económico ha derivado el incremento de la crisis ambiental, de la que la humanidad ha sido testiga en las últimas décadas, a causa de la ruptura del equilibrio que en teoría debe existir entre los cuerpos natural y artificial que subsisten en la corteza de la Tierra, conllevando a poner en riesgo la supervivencia de las especies vivas que habitan sobre su superficie.

A pesar que lo dicho no ha sido de desconocimiento de las Naciones que desde los años setentas, empezaron a abordar el tema en las agendas internacionales, para que de manera mancomunada se identificaran las acciones tendientes a buscar soluciones globales desde la perspectiva del pensamiento y actuación local unificada, la situación se ha tornado crítica en las últimas cinco décadas.

No obstante, que se acogió el tema ambiental en los primeros puestos de las agendas internacionales y nacionales de los países participantes en las cumbres realizadas, con acciones de solución derivados de diagnósticos de los problemas identificados, y que los mismos fueron la línea base de las políticas y normas ambientales, que fueron diseñadas, formuladas y se encuentran en ejecución, acordes a las prioridades y necesidades de cada territorio, la crisis va en evidente y angustiante ascenso.

En efecto lo que se vivencia en la actualidad, es que no ha sido suficiente el esfuerzo realizado a nivel internacional y gubernamental de los países, en tanto el saldo de los desastres naturales, que no tiene distingos ni fronteras de ningún tipo, muestra que persiste el incremento del deterioro que sobre el sistema natural derivado de las actividades antrópicas, bajo el sofisma de distracción -del pensamiento colectivo y del desarrollo económico- muestra que la ejecución de las mismas sólo se orientan a la búsqueda de elevar el bienestar y la calidad de vida de los habitantes.

En un análisis reflexivo derivado del ejercicio del control fiscal ambiental en la Contraloría de Bogotá en las últimas dos décadas, se ha llegado a la conclusión que el panorama descrito, no ha sido más sino la consecuencia de no haber sido considerada ni incorporada la variable ambiental en los **análisis beneficio-costo** en los proyectos, obras y actividades que son identificados, programados y ejecutados para el desarrollo económico de la ciudad.

Las consecuencias de los desastres ocurridos en diferentes lugares del planeta, evidencian, que como en la Capital Colombiana, a pesar de haber sido identificadas las funciones económicas de la

naturaleza como proveedora de recursos, de servicios ambientales y vertedero de desperdicios, las mismas no se han contemplado en los análisis de las acciones que hacen parte del desarrollo territorial en los diferentes niveles, con el fin de minimizar sus impactos.

En ese contexto, se ha dado prioridad al desarrollo económico por encima del sacrificio de los recursos naturales, los ecosistemas y los servicios ambientales y con ello, se ha incrementado la emisión, vertimiento y disposición final de residuos gaseosos, hídricos y sólidos sobre el cuerpo natural de La Tierra por encima de la capacidad de la asimilación natural que la misma posee.

Dicha situación en las últimas décadas trajo como consecuencia la contaminación y alteración de la calidad del agua, suelo y aire a niveles tan elevados que desequilibraron la dinámica del sistema natural, conllevando al cambio climático, y con ello a la extinción y/o potencial extinción de algunas especies de flora y fauna, que difícilmente podrán ser recuperados, con la tecnología moderna, en el corto y mediano plazo.

Dentro del ejercicio de análisis y evaluación desarrollado del control fiscal que ha sido realizado en las últimas dos décadas por la Contraloría de Bogotá, se identificó como la causa principal de lo enunciado, la falta de consideración y de conciencia, que surgen del desconocimiento del valor de los elementos naturales de los que todos hacemos uso, pero que no tienen valor en el mercado.

En Colombia a pesar que han transcurrido, 24 años del reconocimiento de la política internacional del desarrollo sostenible, que se derivó de la cumbre de Río de Janeiro en 1992; 23 años de la creación en Colombia del Ministerio del Medio Ambiente (hoy Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible) y de la organización del Sistema Ambiental Nacional, a través de la Ley 99 de 1993; y 13 años desde que dicho Ministerio, a través de la Resolución 1478 del 18 de diciembre 2003, estableciera las metodologías de valoración de costos económicos del deterioro y de la conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, con el fin de incorporar en el análisis beneficio-costos la variable ambiental en todo proyecto, obra o actividad que potencialmente generara impactos severos sobre el ambiente y los recursos naturales —como una forma de valorar esos elementos que no cuentan con precios de mercado—, dichos deseos siguen siendo un sofisma de distracción general, porque en la práctica no se han llevado en la práctica a la realidad.

En efecto, hoy trece años después de que el país cuenta con un documento técnico que compila dichas metodologías, no se ha avanzado en la materia, entre otras causas, por las limitaciones de recursos tanto humanos especializados como económicos con los que cuentan las autoridades ambientales del nivel territorial local, municipal, departamental e incluso nacional, para exigir, controlar, y evaluar el cumplimiento de su aplicación.

Lo anterior desembocó en lo que hoy se evidencia a nivel local, municipal, departamental y nacional, un saldo en rojo con tendencia a empeorar en materia de deterioro del medio natural. Dicha situación es preocupante en el entendido que es precisamente la calidad del cuerpo natural del territorio el que permite sostener no solo la vida sino garantizar el bienestar de los habitantes.

Lo último mencionado, se hace visible en el decaimiento y deterioro de la salud y bienestar de los habitantes de la presente gene-

---

<sup>1</sup> Según los indicadores de evaluación de la gestión ambiental de la Contraloría de Bogotá para la ciudad de Bogotá se evidencia lo siguiente:

- Los resultados de las actividades silviculturales realizadas sobre el arbolado urbano del espacio público de la ciudad en el 2014, indican que «...Mientras se plantaban 10 árboles, 8 tenían que ser replantados, 3 fueron talados y 7 declarados como desaparecidos...Si a lo anterior se le agrega el hecho que dichas cifras presentan incertidumbre por la falta de control y monitoreo de las actividades realizadas, y a ello se le suma el estado de desactualización e inconvenientes en la información que se maneja... se estaría en un panorama que indica que el arbolado urbano de la ciudad estaría disminuyendo en vez de estar aumentando...». INFORME DE AUDITORÍA DE REGULARIDAD. JARDÍN BOTÁNICO JOSÉ CELESTINO MUTIS - JBB. PAD 2015. Contraloría de Bogotá, D.C.

- La huella Hídrica Per Capita en Bogotá pasó de 1.062 m<sup>3</sup>/año/habitante a 1.217,65 m<sup>3</sup>/año/habitante entre el año 2013 y 2014. Informes del Estado de los recursos naturales y del ambiente de Bogotá, D.C. 2013 y 2014. CONTRALORIA DE BOGOTA, D.C.

- De 12.9 m<sup>3</sup>/seg de aguas residuales que se generaron en el 2014 sólo fueron objeto de tratamiento 3.9 m<sup>3</sup>/seg. ESTADO ACTUAL DE BOGOTÁ D.C, DESDE LA ÓPTICA DEL CONTROL FISCAL. CONTRALORIA DE BOGOTA, D.C. 2015.

- «...comparadas las tendencias de generación per cápita de residuos sólidos, aún teniendo en cuenta el crecimiento poblacional entre el año 2007 y 2012, frente al volumen de residuos que hoy se dispone en el RSDJ, ocurre que en vez de disminuir la generación per cápita ha aumentado, pasando de 0.8 Kg día a 1,17 kg diarios/persona...». Advertencia Fiscal del 26 de noviembre de 2014. Contraloría de Bogotá, D.C.

- Los casos atendidos en salas de Enfermedades Respiratorias Agudas ERA pasaron de 41.805 a 47.581; y los casos de morbilidad por Enfermedad Respiratoria Aguda (ERA) en niños de 5 años pasaron de 516.726 a 532.475 entre 2013 y 2014. Observatorio Ambiental de Bogotá. <http://oab.ambientebogota.gov.co/es/indicadores?s=1&id=305&v=1>. Consultado 9 de Marzo de 2016.

ración, y de seguir con esa inercia pondrá en riesgo a las futuras generaciones.

La situación anotada, evidencia por un lado el fracaso que se ha tenido con la exigencia en el cumplimiento de los instrumentos legislativos y normativos de los niveles nacional, regional y municipal, que aunque fueron desarrollados en concordancia con el nivel mundial, con miras a contribuir en el logro del desarrollo sostenible del Planeta y por otro lado la ausencia de una consciencia ambiental colectiva e individual de los habitantes y la humanidad en general.

Aunque los habitantes del planeta son gestores ambientales, el desconocimiento sobre la responsabilidad ambiental que a cada individuo le asiste, conlleva no solo a la falta de consciencia sino al poco interés en la solución de la problemática ambiental sentida en el planeta que de manera directa e indirecta está contribuyendo a la afectación de su bienestar.

En el contexto anterior, la solución de la realidad ambiental del Planeta identifica la necesidad prioritaria de incorporar, no solo conocimiento social, sino el componente económico ambiental en los análisis beneficio-costos de todas las actividades del desarrollo, como elemento obligatorio y prioritario, en tanto con la inclusión de la variable ambiental en los análisis económicos, sólo se podrá empezar el verdadero cambio cultural sobre la construcción real en torno a alcanzar el desarrollo sostenible y adaptar y mitigar el cambio climático de manera más efectiva en todos los rincones del Planeta.

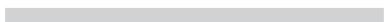
Los recursos naturales son patrimonio de todos los habitantes, por tanto la garantía a gozar de un ambiente sano, si bien se constituye como una responsabilidad del Estado, no debe olvidarse ni apartarse que ello puede ser realidad sólo con la participación responsable de todos los miembros de la sociedad.



---

# PUBLICACIONES

---





**F. FUKUYAMA:** *Orden y decadencia de la política. Desde la Revolución Industrial hasta la globalización de la democracia*. Editorial Deusto, 2016; 1.<sup>a</sup> edición en español; 771 páginas.

Después de concluir la lectura de las 716 páginas del primer tomo de esta obra, que fue objeto de nuestra anterior reseña, y de las 771 del segundo volumen, y tras meditar sobre lo leído, es ineludible que el lector se haga la siguiente pregunta: ¿Estamos asistiendo al fin de la democracia?

Es lógico este planteamiento dado que estamos ante la obra magna de un autor, F. Fukuyama, que no ha logrado quitarse el estigma de haber sido el que proclamó el *fin de la historia*. Pero la cuestión de fondo va mucho más allá de un fácil juego de palabras, si espigamos en la bibliografía más reciente acerca de este tema detectamos que entre autores de muy diferente procedencia ideológica predomina un mismo o parecido hilo argumental: el declive, la decadencia, el deterioro, en definitiva, el probable fin de la democracia liberal.

Esta percepción respecto del estado de salud del sistema político conocido como democracia liberal, cuya arquitectura económica es la economía de mercado —«la democracia liberal está asociada casi universalmente a la economía de mercado» (pág. 624)—, es motivo de sorpresa si la contemplamos desde una perspectiva histórica. Hace no muchas décadas el maestro del propio Fukuyama, Samuel Huntington, alababa la llegada de

la tercera ola de democratización en el mundo, este fenómeno dio comienzo con la instauración de la democracia en países que dejaban atrás largos y oscuros años de dictadura (Grecia, Portugal, España), y prosiguió con la incorporación a este sistema de países latinoamericanos y, tras la caída del Muro de Berlín en 1989, de los antiguos países del Este de Europa. Con el transcurrir del tiempo ocurrió un hecho impensable: la Primavera Árabe, países y sociedades hasta ese momento herméticos a los aires aperturistas vieron cómo movimientos sociales zarandearon los pilares en los que se asentaban sus regímenes políticos.

No es necesario extenderse más allá, pues los acontecimientos a los que nos referimos son recientes, para recordar que en esos años todo era parabienes para el sistema político basado en la democracia liberal y, por consiguiente, para la economía de mercado. En el fondo era la confirmación de la tesis del fin de la historia de Fukuyama: la desaparición de las relaciones conflictivas entre los dos sistemas existentes hasta 1989, dado que a partir de ese instante sólo había quedado en pie un único modelo político y económico, al cual se irían incorporando paulatinamente un país tras otro.

A pesar de sus innumerables críticos, parecía que los hechos le iban dando la razón al Catedrático de la Universidad de Stanford. Sin embargo, la realidad ha tomado unos derroteros diametralmente opuestos a los previstos; y en estos dos libros, que constituyen una obra ingente y excepcio-

nal, Fukuyama, en un gesto de honestidad intelectual que le honra y que es muy poco habitual hoy en día, admite esa contraposición entre lo previsto y la realidad. Cualquier persona que eche una ojeada al actual panorama internacional puede apreciar lo siguiente: países sin Estado (Libia); otros con Estados e instituciones muy débiles (buen número de naciones africanas); países autoritarios (China, Turquía); y países democráticos, pero en los que campan a sus anchas la corrupción y la incompetencia, y también otros que, por diferentes motivos, no funcionan de manera eficiente para satisfacer las necesidades económicas y sociales de sus ciudadanos. A indagar en las razones históricas explicativas de por qué, parafraseando la conocida novela de Dickens, las esperanzas democráticas han quedado frustradas dedica Fukuyama este segundo volumen, con sus palabras: «*El presente volumen retoma la historia donde la dejó el anterior. Aquí se da cuenta de cómo el Estado, la ley y la democracia se han desarrollado durante los dos últimos siglos, de cómo han interactuado estos tres pilares unos con otros y con las otras dimensiones económicas y sociales del desarrollo y, por último, de cómo han mostrado signos de decadencia en Estados Unidos y otras democracias desarrolladas*» (pág. 33).

Efectivamente se retoma el argumento del desarrollo político a lo largo de la historia en un momento clave, entendiendo por tal aquél que establece un antes y un después, en este caso la Revolución Industrial. Para Fukuyama el

desarrollo político es el cambio que las instituciones registran conforme avanza el tiempo, teniendo en cuenta que, por naturaleza, las instituciones, sean del tipo que sean, son muy reacias a las transformaciones. Las principales instituciones serían tres: el Estado —organización jerárquica y centralizada que ostenta el monopolio de la fuerza legítima en un territorio concreto—; el principio de legalidad —concebido como una institución judicial independiente del poder ejecutivo—; y la responsabilidad —entendida como la rendición de cuentas del gobierno ante los ciudadanos mediante una serie de mecanismos. Estas instituciones pueden darse en diferentes combinaciones y bajo distintas fórmulas de gobierno. Ahora bien, el autor lo deja muy claro, para despejar cualquier sombra de duda: «*Una democracia liberal políticamente desarrollada incluye los tres conjuntos de instituciones —Estado, principio de legalidad y responsabilidad procedimental— en una especie de equilibrio. Un Estado poderoso sin controles importantes es una dictadura; un Estado débil controlado por una multitud de fuerzas políticas es ineficaz y, a menudo, inestable*» (pág. 40).

A nuestro juicio, porque como de toda gran obra de ésta también se pueden hacer varios tipos de lectura, el meollo argumental es el siguiente: ¿Por qué desde finales del siglo XVIII hasta la actualidad los países se han desarrollado de manera tan diferente tanto desde el punto de vista político, como económico y social? Después de

dos siglos en los que han ocurrido no pocos acontecimientos y transformaciones históricas, resulta que pocos países, muy pocos, han logrado un desarrollo armónico de esas tres instituciones, de ahí que a día de hoy cunda el desánimo, el pesimismo y, por tanto, hablemos de declive del sistema de democracia liberal.

Para poder establecer las desviaciones del sistema tenemos que establecer un referente, un canon con respecto al cual hacer las comparaciones. Como se recordará, para Fukuyama, en un sentido menos figurativo de lo que confiesa, el ejemplo es Dinamarca: «*Cómo llegar a ser Dinamarca*». La meta sería ésta: «*Con ello no me refiero tanto al país real como a una sociedad imaginaria próspera, democrática, segura, bien gobernada y con bajos niveles de corrupción. Esa «Dinamarca» contaría con los tres grupos de instituciones políticas en perfecto equilibrio: un Estado competente, un principio de legalidad sólido y responsabilidad democrática. A la comunidad internacional le gustaría transformar Afganistán, Somalia, Libia y Haití en lugares idealizados como esa «Dinamarca», pero no tiene la menor idea de cómo hacerlo. (...) parte del problema es que no entendemos cómo la propia Dinamarca acabó siendo Dinamarca y, por tanto, no comprendemos la complejidad y la dificultad del desarrollo político. (...) cómo su sistema político realizó la transición de un estado patrimonialista a uno moderno. (...) ¿Cómo llegó Dinamarca a estar gobernada por una administración caracterizada por una estricta subordinación a los fines públicos, por los conocimientos técnicos, por una división funcional del trabajo y por la*

*contratación basada en el mérito*» (págs. 40-41).

¿Por qué la mayoría de países a lo largo de la historia en vez de ir en la dirección danesa han visto cómo su sistema político ha entrado en decadencia? Fukuyama apunta tres razones explicativas del declive político. En primer lugar lo que él denomina como el *neopatrimonialismo*, es decir, en apariencia hay un sistema democrático, más formal que efectivo, pero los responsables políticos actúan para beneficio propio y de sus redes clientelares y no en favor de los ciudadanos. En segundo, la incapacidad de las tres instituciones mencionadas para adaptarse a los continuos y acelerados cambios. Y en tercer lugar, la captura del Estado por parte de las élites, derivándose de esta apropiación tanto una extendida corrupción como el populismo.

Desde un punto de vista temático el estudio que lleva a cabo Fukuyama se estructura en cuatro partes, cada una de ellas integrada por diferentes capítulos; sin olvidar que su análisis pivota en torno a las diferentes combinaciones y secuencias temporales de seis variables: las tres que componen el desarrollo político (Estado, legalidad y responsabilidad), a las que hay que añadir otras tres: el crecimiento económico, la movilidad social y el poder de las ideas. Tras una breve pero muy esclarecedora introducción, el libro se adentra de manera sistemática en las mencionadas partes y, cosa que agradece el lector, al final de cada una de ellas se recoge un capítulo en el

que se hace un resumen de las cuestiones tratadas.

En la primera se analiza el caso de los países occidentales, aquellos en los que primeramente surgió la democracia liberal y la economía de mercado. La cuestión clave es por qué después de las tres Revoluciones (la Americana, la Francesa y la Industrial) estos países han seguido trayectorias distintas y han alcanzado resultados dispares. En concreto, Fukuyama se centra en cinco casos: Alemania, como ejemplo actual de administración responsable y eficiente; Grecia e Italia, caracterizados por el clientelismo y la corrupción; y Estados Unidos y el Reino Unido que en un momento determinado modificaron el rumbo clientelar que estaban tomando sus instituciones. Vaya por delante, y para que el lector esté prevenido, que desgraciadamente el caso español no es objeto de estudio.

En la segunda parte la atención se centra en la experiencia histórica de aquellos países que en su momento fueron colonizados por las potencias occidentales. En este punto se trata de encontrar los factores explicativos de por qué, en general, en estos casos no se ha producido un avance cualitativo en materia política, económica y social: África, Latinoamérica, Oriente Próximo y Asia. Además de en otras razones, el acento se pone en la herencia colonial y en el fracaso cosechado de la traslación mimética de las instituciones occidentales a contextos con unos problemas muy distintos. Por supuesto, en este apartado, integrado por 13 capítulos, se procede a

una síntesis de las principales cuestiones, dado que el espectro temático a abarcar es muy amplio y variado.

En la tercera parte, la de menor extensión, pero no por ello menos importante, Fukuyama aborda, entre otras, dos cuestiones de gran interés y trascendencia. En primer lugar, desde un punto de vista panorámico, trata de explicar el proceso dinámico por el cual la democracia se ha ido extendiendo por el mundo en las últimas décadas; y, en segundo término, el futuro que a su juicio le espera al sistema democrático. En este importante punto él apunta que a raíz de la Gran Recesión «*el futuro de la democracia en los países desarrollados dependerá de su capacidad para abordar el problema de la desaparición de la clase media*» (pág. 605). Pues las consecuencias de la crisis económica y financiera han sido de tal dimensión que es muy probable que hayamos pasado de un período de crecimiento económico compartido, en el que las ganancias de bienestar de unos no eran a costa de las pérdidas de otros, a una época maltusiana en la que volvemos a un crecimiento económico de suma cero. ¿Cómo evitar caer en esta trampa que dificultaría, en opinión de Fukuyama, la viabilidad de la democracia? Su respuesta no se desvía un milímetro de la que ya han ofrecido otros estudiosos preocupados por la deriva que están tomando y pueden tomar los acontecimientos: «*La única solución real a largo plazo sería un sistema educativo que lograra llevar a la inmensa mayoría de los ciudada-*

*nos a niveles de educación y formación más elevados»* (pág. 606).

En la cuarta y última parte, el autor se adentra en los motivos que están detrás de la decadencia de las democracias en los países occidentales, con especial mención al caso estadounidense y, en menor medida, al de algunos países europeos. El abanico de factores utilizado por Fukuyama comprende algunos como los siguientes: la rigidez de las instituciones y su dificultad para adaptarse a las cambiantes circunstancias; las tensiones entre los componentes del desarrollo político; las influencias de los grupos de interés; las prácticas corruptas; la apropiación por las élites de los ámbitos de decisión política; y la dificultad de los gobiernos para seguir asumiendo los compromisos que se sustancian en el Estado del Bienestar. El profesor de Stanford delimita con precisión este divorcio que se está produciendo entre los gobernantes y los gobernados: «*Si existe un solo problema al que han tenido que hacer frente las democracias contemporáneas, tanto en ciernes como asentadas, es su incapacidad para proporcionar lo esencial que la gente espera del gobierno: seguridad personal, crecimiento económico compartido y servicios públicos básicos de calidad, como la educación, la sanidad y las infraestructuras necesarias para lograr oportunidades individuales»* (pág. 728).

Después de 1.487 páginas en las que se lleva a cabo un lúcido examen histórico del desarrollo político, empresa intelectual al alcance de muy pocos, la magnífica obra de Fukuyama abre una ventana a la esperanza y remarca que

la decadencia del sistema democrático no es inevitable: «*Nadie que viva en una democracia liberal asentada debería, por tanto, mostrarse satisfecho con la inevitabilidad de su supervivencia. (...) Las democracias existen y sobreviven únicamente porque la gente quiere y está dispuesta a luchar por ellas; para que sobrevivan se necesita liderazgo, capacidad organizativa y, a menudo, simple buena suerte. (...) La gente quiere gobiernos que reconozcan la igualdad de su dignidad como seres humanos y cumplan lo prometido. Es evidente también en los millones de personas pobres desesperadas que se desplazan cada año desde lugares como Guatemala o Karachi a Los Ángeles o Londres. Estos factores indican por sí solos que existe una clara direccionalidad en el proceso de desarrollo político y que los gobiernos responsables que reconocen la igualdad de la dignidad de sus ciudadanos gozan de un atractivo personal»* (págs. 729-730).

Para concluir, a este volumen no es aplicable aquello de que segundas partes nunca fueron buenas; todo lo contrario, mantiene el alto nivel alcanzado en el primero y en algunos apartados lo supera. Es por ello que, para no ser cansinos, no vamos a repetir aquí la valoración que de la obra de Fukuyama hicimos en la reseña anterior; ahora sí, con una lectura completa nos reafirmamos en que estamos ante una obra fuera de lo común por su ambición temática, y por la maestría y brillantez con las que la desarrolla su autor.

Desde la óptica española, aunque como ya hemos advertido no se trata en concreto el estado de nuestra democracia, el libro de Fukuyama nos puede ayudar a en-

tender lo que está ocurriendo en nuestro país, aunque la raíz de nuestros males hace ya tiempo que la señalaron algunas de nuestras mentes más preclaras, como fue el caso de Santiago Ramón y Cajal: «Una de las causas de la prosperidad de Inglaterra —me decía un profesor de Cambridge— consiste en que entre

*nosotros cada cual ocupa su puesto». Lo contrario de lo que, salvando honrosas excepciones, acontece en España, en donde muchos parecen ocupar un puesto no para desempeñarlo, sino para cobrarlo y tener de paso el gusto de excluir a los aptos»<sup>1</sup>.*

MIGUEL GONZÁLEZ MORENO

---

<sup>1</sup> S. Ramón y Cajal: *Los Tónicos de la voluntad. Reglas y consejos sobre investigación científica*. Editorial Gadir, 2005, Madrid, pág. 120. La primera edición de esta obra está fechada en 1897, la cita está extraída de la correspondiente a 1923.

**VALERO ESCRIBANO, José Ignacio:**

*«Análisis de la discrecionalidad en el reconocimiento del deterioro del fondo de comercio: un estudio empírico».*  
Universidad Complutense de Madrid, 2015, 239 páginas.

Esta obra recoge la interesante tesis doctoral elaborada por el autor, bajo la dirección del profesor Enrique Villanueva García, dentro del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid. La calidad del trabajo ha quedado contrastada al haberse concedido al mismo el XII Premio ICAC-ASE-PUC de tesis doctorales.

El libro parte de la constatación de que la modificación realizada en el año 2004 por el International Accounting Standards Board (IASB) de la normativa contable reguladora del reconocimiento del fondo de comercio y su deterioro, no parece haber alcanzado los objetivos perseguidos y ello como consecuencia de la utilización discrecional, por parte de gestores y administradores, de la flexibilidad otorgada por la normativa contable de deterioro.

El autor concreta el objetivo de su obra en *«contrastar empíricamente la existencia de discrecionalidad por parte de los gestores a la hora de contabilizar el deterioro del fondo de comercio y analizar los principales intereses corporativos que pueden conducir a dicha discrecionalidad estimando, cuantitativamente, su impacto en la decisión de deteriorar o no el fondo de comercio así como en la cuantía reconocida por deterioro de ese activo».*

El estudio desarrollado en el libro se centra en las empresas cotizadas en España, dada su pertenencia al ámbito de aplicación de las NIC-NIIF y su importancia cuantitativa, en términos de PIB, dentro de la Zona Euro, con objeto de aportar nuevas evidencias empíricas acerca de cómo los intereses corporativos afectan a las hipótesis empleadas en la valoración posterior del fondo de comercio y, por ende, en la decisión final de deteriorarlo o no así como en la cuantía por deterioro a reconocer, en el marco de las NIC-NIIF.

El trabajo se estructura en cuatro capítulos de los que el primero tiene carácter introductorio. En él se recogen los fundamentos de la investigación, los objetivos de la misma, la estructura del trabajo, la metodología aplicada, y la bibliografía metodológica que le ha servido de apoyo doctrinal, marcada por un intenso perfil internacional.

El capítulo II, bajo el título *«Revisión de la literatura»*, hace en primer lugar un minucioso recorrido por la normativa sobre el deterioro del fondo de comercio en el marco de la NIC-NIIF. Para ello, parte de un determinado concepto de deterioro de valor y analiza los siguientes aspectos:

- a) Evaluación de la existencia de indicios de deterioro, distinguiendo los derivados de fuentes de información externas, internas o de dividendos procedentes de subsidiarias, negocios conjuntos o asociados.
- b) Momento de la evaluación de la existencia de indicios de

deterioro, con especial referencia al momento del cierre del ejercicio como regla general y a casos especiales aplicables a determinados activos intangibles en virtud del principio de prudencia valorativa.

c) La aplicación del principio de materialidad o importancia relativa en el análisis del deterioro, un principio que está contenido en el marco conceptual de las Normas NIC-NIIF y que, en el ámbito del análisis del deterioro, se aplica para determinar si es necesario estimar el importe recuperable de un activo, o no, a pesar de que existan indicios que puedan resultar indicativos de la existencia de un eventual deterioro de valor.

d) El importe recuperable. Esta cuestión se trata atendiendo a dos aspectos: el principio de materialidad en el cálculo del importe recuperable y la imposibilidad de determinar dicho importe.

e) Valor razonable menos costes de venta. El autor se detiene en las técnicas de cálculo del valor razonable y en los costes de enajenación y disposición por otra vía.

f) Valor en uso. Este apartado resulta particularmente minucioso y se refiere a:

- La estimación de los flujos de efectivo (componentes y cálculo de los estimados).
- Estimación de la tasa de descuento (procedimiento para su cálculo a través de

coste del equity, coste de la deuda o coste medio ponderado del capital —WACC—).

– Técnicas de cálculo del valor en uso (enfoque del flujo de efectivo esperado y enfoque tradicional).

g) Reconocimiento y valoración de la pérdida por deterioro, que puede ser superior al valor en libros.

h) Reversión de la pérdida por deterioro (existencia, cuantía y reconocimiento).

i) Concepto de la Unidad Generadora de Efectivo (UGE) y su identificación, incluyendo la cuestión del importe recuperable de la UGE desde la perspectiva del Equity value Vs Enterprise value.

j) Fondo de Comercio (asignación inicial del mismo y modificación de esta).

k) La asignación de los activos comunes o corporativos de la entidad, que son aquellos del grupo, o de las divisiones, como la sede social o el centro de investigación de la entidad, que se caracterizan por:

- No generar entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las de otros activos o grupos de activos.
- No poder atribuirse enteramente a una sola UGE.

l) Deterioro de las Unidades Generadoras de Efectivo (UGE,s): momento, metodología de cálculo y orden de los test. Este epígrafe analiza con rigor científico

el reconocimiento del deterioro de valor, la reversión del mismo y el tratamiento de los intereses minoritarios.

m) Información a revelar en memoria: exigencias generales y exigencias adicionales para el fondo de comercio y los activos intangibles con vida útil indefinida.

Otro de los aspectos tratados en el capítulo II del libro es el que se refiere a los aspectos críticos en la aplicación de la normativa. Esta parte del libro hace un tratamiento fundamentado de los siguientes aspectos:

- Información general suministrada sobre el test de deterioro.
- Determinación del importe recuperable.
- Parámetros utilizados al calcular el descuento de flujos de efectivo (tasa de descuento, tasa de crecimiento a perpetuidad, período cubierto por las proyecciones e hipótesis clave).
- Análisis de sensibilidad.

Este capítulo II, que es la base de información que sirve de cimiento científico a toda la obra, incorpora también un tratamiento de la literatura científica.

Dentro de este apartado toca, en primer lugar, el análisis del componente informativo, distinguiendo entre un enfoque basado en el contenido informativo y otro basado en las correlaciones.

Otra cuestión importante trabajada por el autor en este apartado es la relativa a la discrecionalidad

en la aplicación de la normativa, tomando en consideración los factores económicos (rentabilidad para el accionista y rentabilidad de los activos), los intereses particulares de los directivos (remuneración variable del directivo y cambio de directivo), los intereses corporativos (maquillaje de resultados, número de UGEs, apalancamiento y características de la deuda, administración y estructura del capital y otras variables a nivel de empresa) y regulación y supervisión.

También se contempla un estudio del suministro de información en memoria (factores institucionales a nivel de país, factores internos de la entidad y nivel de esfuerzo y necesidad de realizar juicios de valor), así como una referencia a otros estudios, en particular, sobre la tasa de descuento y sobre la relación coste-beneficio.

El capítulo concluye con una amplia bibliografía de apoyo.

En cuanto al capítulo tercero del libro, se destina al estudio empírico aportado en el mismo.

El autor empieza por poner de relieve que *«el objeto de nuestro estudio es analizar la existencia de discrecionalidad por parte de los gestores en el reconocimiento contable de los deterioros del fondo de comercio y evaluar su impacto en la cuantía del deterioro reconocido»*. A continuación se plantea un desarrollo de la hipótesis y se analizan las variables de control.

Seguidamente, el capítulo tercero dedica un epígrafe a la muestra, tanto desde la perspectiva cronológica como desde la subjetiva, y

otro al desarrollo del modelo, aportando una ecuación para la definición del mismo.

A continuación, el capítulo se introduce en el tratamiento de los resultados del análisis, y lo hace mediante el examen de la estadística descriptiva y la estimación del modelo, distinguiendo regresión logística (modelo Logit) y regresión por mínimos cuadrados ordinarios (modelo Heckit).

El último epígrafe se destina a conclusiones y el capítulo se cierra con dos anexos (value de los coeficientes del modelo Logit y value de los coeficientes del modelo Heckit) y una amplia bibliografía.

Las conclusiones definitivas de la obra se recogen en el capítulo cuarto y último de la misma, así como las futuras líneas de investigación.

El autor considera que como resultado del estudio realizado:

- a) Se ha puesto de manifiesto, una vez controlados los fundamentos económicos subyacentes, la existencia de una relación positiva muy significativa entre la existencia de pérdidas elevadas y la decisión de contabilizar un deterioro del fondo de comercio. Este resultado es indicativo de que las entidades tienden a concentrar las malas noticias en un solo ejercicio a través de un gran saneamiento del balance, evitando tener que reconocer resultados negativos durante varios ejercicios económicos.
- b) También se ha puesto de manifiesto la existencia de una correlación positiva muy significativa entre la cuantía por de-

terioro del fondo de comercio reconocida, una vez tomada la decisión de deteriorar, y la obtención de unos beneficios en el ejercicio excepcionalmente elevados. Este resultado es indicativo de que las entidades están empleando el deterioro del fondo de comercio como herramienta para suavizar o estabilizar los resultados comunicados al mercado, maximizando la valoración de la firma.

- c) Finalmente, se ha detectado la existencia de una relación positiva muy significativa entre el reconocimiento de una pérdida por deterioro del fondo de comercio en ejercicios anteriores y el reconocimiento de un nuevo deterioro en el ejercicio corriente. Este resultado es indicativo de la falta de reconocimiento en tiempo de estas pérdidas, excepción hecha de aquellos ejercicios en los que se producen unas pérdidas de explotación extraordinarias.
- d) Existen evidencias de que los gestores están aplicando de forma oportunista la flexibilidad ofrecida por la norma atendiendo a intereses corporativos.

Por lo que se refiere a las conclusiones del trabajo, pueden sistematizarse en los siguientes apartados:

- El nuevo enfoque de solo deterioro de fondo de comercio, que pretendía mejorar el componente informativo de este y del eventual deterioro registrado, transmitiendo información interna al mercado sobre los fundamentos económicos de

las compañías y los flujos de efectivos futuros esperados, no está alcanzando los objetivos perseguidos a consecuencia de que estos no se producen directamente por la implementación de la normativa contable, sino que su consecución también depende de los incentivos de las compañías para aplicar rigurosamente esas normas y de los incentivos de los auditores y de los reguladores y supervisores de cada país para obligarles a cumplirlas. Sin embargo, incluso en aquellos países en los que existe un sistema de regulación y supervisión más fuerte, se ha detectado la existencia de incumplimientos en la aplicación de la normativa de deterioro.

- Los principales problemas de que adolece el enfoque de solo deterioro regulado en la NIC 36 derivan, de un lado, de la complejidad de la aplicación de la normativa y, de otro lado, de la gran flexibilidad que concede esta a los gestores, debido al elevado número de hipótesis y juicios de valor a emplear.

- Existen nuevas evidencias, en línea con los resultados obtenidos en las investigaciones previas, de que en el ámbito de las empresas cotizadas en España, durante los años 2010 a 2014, los gestores están aplicando esta flexibilidad de la normativa de deterioro de forma oportunista, atendiendo a los intereses corporativos más que transmitiendo información útil y fiable al mercado.

Destaca en este libro la precisión terminológica, consecuencia directa de la orientación científica que lo preside. El lenguaje utilizado armoniza el necesario rigor técnico con una vocación de claridad bien conseguida.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que el texto refleja el perfil académico y profesional del autor, que se caracteriza por una amplia formación económica y empresarial y por una importante experiencia en contabilidad, auditoría y presupuestos del Sector Público.

La obra puede resultar de interés, en primer término, a las personas que se desenvuelven en el ámbito de la docencia y la investigación, así como a doctorandos en materias afines, ya que plantea un modelo metodológico interesante y bien diseñado. También es un texto útil para estudiosos de la empresa y las relaciones mercantiles en general, así como para profesionales relacionados con la gestión empresarial tanto en el ámbito público como en el privado.

No debe olvidarse que el tema tratado en el libro está directamente vinculado a cambios normativos muy recientes en el ámbito internacional, lo que le dota de un interés y actualidad adicionales que van más allá de la mera vertiente científica.

Es de destacar, por otra parte, la amplia bibliografía recogida y analizada, en la que la doctrina extranjera ocupa el papel central. El recorrido bibliográfico que aporta el libro supone, ya en sí mismo, un valor autónomo de la obra, pues lo convierte en un texto de referen-

cia para consulta de fuentes sobre los aspectos tratados en él.

Estamos, en definitiva, ante un trabajo de calidad científica y, a la vez, de interés práctico y dotado de actualidad. Su lectura resulta especialmente útil en un momento

como el actual de complejidad y globalización de las relaciones comerciales. Es un ejemplo claro de los resultados positivos que se consiguen siempre que «*academia*» y «*realidad*» se encuentran en un texto.

CARLOS CUBILLO RODRÍGUEZ



# NORMAS PARA LA PREPARACIÓN DE ORIGINALES PARA LA REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

## INSTRUCCIONES A LOS AUTORES

1. Los trabajos (artículos, notas, comunicaciones y revisiones) deberán ser originales, cediendo el autor, antes de su publicación, los derechos de explotación y copia a la Revista Española de Control Externo.
  2. Los trabajos no podrán encontrarse en proceso de evaluación ni haber sido publicados o aceptados para su publicación en cualquier otro medio.
  3. Los originales deberán presentarse a espacio y medio, cuerpo de letra 12.
  4. La extensión de los artículos deberá estar comprendida entre 15 y 30 páginas, incluyendo cuadros, gráficos, notas a pie de página y referencias bibliográficas.
  5. Las notas y comunicaciones no superarán las 10 páginas y las revisiones no superarán las 5 páginas.
  6. En los artículos la primera página incluirá: título, nombre del autor o autores, cargo o titulación, institución de trabajo, un resumen de una extensión de entre 150 y 250 palabras y 5 palabras clave. El resumen y las palabras clave deberán redactarse en español y en inglés.
  7. La estructura debe responder al siguiente esquema:
    - a) Los apartados en que, en su caso, se divida el artículo irán precedidos de un número (arábigo) y del correspondiente epígrafe en minúscula y en negrita.
    - b) Las posibles subdivisiones irán precedidas de dos dígitos y el correspondiente epígrafe en letra normal.
    - c) Si resultaran indispensables mayores subdivisiones, estas irán precedidas de una letra minúscula seguida de medio paréntesis —a), b), c)...— y el epígrafe, en su caso, en letra normal.
  8. Las referencias bibliográficas se pondrán al final del texto, siguiendo el orden alfabético de autores. Las notas a pie de página se numerarán en arábigos, a espacio sencillo y cuerpo de letra 10.

De forma orientativa, el modo de redactar las referencias bibliográficas será el siguiente:

    - **Libros:** Apellidos del autor/es en mayúsculas; título del libro (en cursiva), editorial, ciudad de publicación y año.
    - **Revistas:** Apellidos del autor/es en mayúsculas; título del artículo (entrecomillado), nombre de la revista (en cursiva), número o volumen y año.
    - **Trabajo recogido en un libro colectivo:** Apellidos del autor/es en mayúsculas; título del trabajo (entrecomillado); título del libro (en cursiva); apellidos en mayúsculas del coordinador, director o editor de la obra, seguido de las abreviaturas coord., dir. o ed. (entre paréntesis); editorial, ciudad de publicación y año.
    - **Publicaciones electrónicas:** Apellidos del autor/es en mayúsculas; título del trabajo (entrecomillado); título del libro o nombre de la revista (en cursiva), número o volumen y año. Seguidamente se mencionará (entre llaves y en cursiva) la dirección web donde se puede consultar el trabajo.
  9. Los originales y la correspondencia sobre los mismos deberán dirigirse a la Secretaría del Consejo Editorial (c/ Padre Damián, 19 - 28036 Madrid - Tel.: 91 592 21 07 - e-mail: [recex@tcu.es](mailto:recex@tcu.es)), que facilitará las instrucciones concretas que se le soliciten.
- Nota:** Los originales que se publiquen en la Revista podrán incluirse también en la edición electrónica de la misma.

La correspondencia puede dirigirse a:

**REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO**  
Tribunal de Cuentas. Padre Damián, 19  
28036 Madrid - Fax: 91 457 29 92 - [recex@tcu.es](mailto:recex@tcu.es)

**Advertencia:** Los originales recibidos en esta REVISTA son sometidos a la evaluación anónima de especialistas cualificados.

**NOTA:** *Ni el Consejo Editorial ni el Tribunal de Cuentas se hacen responsables de la opinión vertida por los autores de los artículos publicados en esta Revista.*





**TRIBUNAL DE CUENTAS**