

Vol. XIV

Septiembre 2012

N.º 42

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

ARTÍCULOS

- TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO
José Carlos Alcalde Hernández
- LA ECONOMÍA DE LA TRANSPARENCIA PÚBLICA: UNA PRIMERA APROXIMACIÓN
Andrés Fernández Díaz
- COMENTARIOS AL INFORME DE FISCALIZACIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS SOBRE EL CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA ESTABLECIDO EN LA LEGISLACIÓN SOBRE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA EN RELACIÓN CON LOS PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA LOS EJERCICIOS 2007 Y 2008
Begoña Sesma Sánchez
- NOTA SOBRE LA DISCUTIDA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS PARA FISCALIZAR LA TRANSPARENCIA
José Pascual García
- LA TRANSPARENCIA DE LAS ENTIDADES DE FISCALIZACIÓN AUTÓNOMICAS EN ESPAÑA. UN ESTUDIO EMPÍRICO
Laura Alcaide Muñoz
Raquel Garde Sánchez
Manuel Pedro Rodríguez Bolívar
- TRANSPARENCIA Y TRIBUNAL DE CUENTAS. LA RESPONSABILIDAD CONTABLE Y LA FUTURA NORMATIVA DE TRANSPARENCIA, ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA Y BUEN GOBIERNO
Ana María Pérez Tórtola
- TRANSPARENCIA EN MATERIA PENAL: COMENTARIO A LA RECIENTE REFORMA DEL CÓDIGO PENAL EN MATERIA DE TRANSPARENCIA Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL Y EN LA SEGURIDAD SOCIAL
José Manuel Suárez Robledano
- TRANSPARENCIA Y FINANCIACIÓN DE LOS PARTIDOS POLÍTICOS
Borja Carbajosa Pérez
- LA TRANSPARENCIA EN EL CONTROL DEL GASTO DE DEFENSA, ELEMENTO ESENCIAL PARA LA GESTIÓN DE LA CRISIS
Justo Alberto Huerta Barajas

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

- SEGUNDO CUATRIMESTRE DEL AÑO 2012
Javier Medina Guijarro
José Antonio Pajares Giménez

PUBLICACIONES



TRIBUNAL DE CUENTAS

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

VOL. XIV

Septiembre 2012

N.º 42

Tribunal de Cuentas

ISSN: 1.575-1333

Depósito Legal: M. 8.696-1999

Edita: Tribunal de Cuentas

Impresión y Encuadernación: DiScript Preimpresión, S. L.

Índice

	<u>Págs.</u>
<i>Presentación, La obligada transparencia, Juan Velarde Fuertes</i>	5
Artículos	
• <i>Transparencia y acceso a la información económico-financiera del sector público, José Carlos Alcalde Hernández</i>	17
• <i>La Economía de la Transparencia Pública: una primera aproximación, Andrés Fernández Díaz</i>	41
• <i>Comentarios al Informe de Fiscalización del Tribunal de Cuentas sobre el cumplimiento del principio de transparencia establecido en la legislación sobre estabilidad presupuestaria en relación con los Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios 2007 y 2008, Begoña Sesma Sánchez</i>	69
• <i>Nota sobre la discutida competencia del Tribunal de Cuentas para fiscalizar la transparencia, José Pascual García.</i>	105
• <i>La transparencia de las Entidades de Fiscalización autonómicas en España. Un estudio empírico, Laura Alcaide Muñoz, Raquel Garde Sánchez, Manuel Pedro Rodríguez Bolívar</i>	117
• <i>Transparencia y Tribunal de Cuentas. La responsabilidad contable y la futura normativa de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, Ana María Pérez Tórtola</i>	145
• <i>Transparencia en materia penal: comentario a la reciente reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, José Manuel Suárez Robledano . .</i>	177
• <i>Transparencia y financiación de los partidos políticos, Borja Carbajosa Pérez</i>	199
• <i>La transparencia en el control del gasto de defensa, elemento esencial para la gestión de la crisis, Justo Alberto Huerta Barajas</i>	233
Legislación y Jurisprudencia	
• <i>Segundo cuatrimestre del año 2012, Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez</i>	279
Publicaciones	
• MANUEL PEDRO RODRÍGUEZ-BOLÍVAR y SONIA ROYO: <i>e-government: la prestación de servicios y rendición de cuentas de las Administraciones Públicas a través de Internet. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), 2012, 116 págs. (J. Ignacio Criado)</i>	321
• FERNANDO PALOMINO PELLA: <i>Creación de un Tribunal de Cuentas en la Comunidad Andina: experiencia de la Unión Europea</i> , Tesis para optar por el título de abogado, Escuela de Humanidades. Facultad de Derecho, Universidad de Lima, 2012, XIV + 279 págs. (Juan Velarde Fuertes)	323

CONSEJO EDITORIAL

Ramón Álvarez de Miranda

Susana Casado Robledo

Rafael María Corona Martín

Andrés Fernández Díaz

Milagros García Crespo

Javier Medina Guijarro

Vicente Montesinos Julve

José Pascual García

Ana María Pérez Tórtola

Pascual Sala Sánchez

Juan Velarde Fuertes (Director)

Antonio Ramón Rodríguez Castaño (Secretario)

La correspondencia puede dirigirse a:

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

Tribunal de Cuentas

Padre Damián, 19

28036 Madrid - Fax: 91 457 29 92

Los originales deberán ajustarse a las normas que figuran al final de la Revista.

El importe de la suscripción anual (3 números), incluido I.V.A., será de 42 €. Al final de la Revista se incluye el Boletín de Suscripción.

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.*

Presentación

La obligada transparencia

Juan Velarde Fuertes

Director de la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

La economía española ha pasado a alterar su estructura y su coyuntura recientemente. Su estructura, muy a fondo, a partir de su situación previa en la Unión Europea, al pasar a ser fundadora de la Unión Económica y Monetaria, y con ella eliminar a la llegada del euro parte notable de su soberanía en el terreno financiero. Su coyuntura, al sumarse como consecuencia de la confluencia de una fuerte crisis económica internacional, otra que pasaba a ser específicamente española a partir de las decisiones del año 2003. En ese contexto, tanto para la mayor eficacia económica como para la colaboración ciudadana en el proceso, se ha planteado con agudeza la cuestión de la transparencia del sector público. En una democracia eso tiene un valor extraordinario.

De ahí que, en este número final del año 2012, el Consejo Editorial de esta publicación se propusiese que la de la transparencia era una cuestión esencial. Con ello, en buena parte se trata de un número monográfico sobre este asunto, que se inicia con el artículo del interventor general del Estado, José Carlos Alcalde Hernández, «Transparencia y acceso a la información económico-financiera del sector público». De él, que, naturalmente, ofrece una apertura magnífica a todo el contenido de esta REVISTA. He decidido extraer de casi cada uno de los artículos un párrafo especialmente significativo. Carece de sentido iniciar una especie de síntesis de un haz tan notable de aportaciones, pero sí resulta interesante señalar ciertas aportaciones críticas que se contienen en las diversas aportaciones.

Para empezar, volviendo al artículo de José Carlos Alcalde Hernández, ¿no tiene importancia suma la alusión al artículo 433 bis añadido por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, que modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la seguridad?

El juicio que merece es importante: «Evidentemente no resulta discutible la consideración específica de este concreto supuesto de delito por “fraude contable” en el sector público, si bien debo señalar que... la descripción del tipo presenta algunos aspectos confusos al acumular de forma inconexa supuestos específicamente contables con otros imprecisos de documentos previos o información posterior que no tendrían estrictamente dicho carácter.» Igualmente se considera «insuficiente el precepto al no contemplar claramente el supuesto (que incluso no parece más relevante que el estricto fraude contable) de la ocultación de operaciones o hechos económicos a las oficinas de contabilidad para su adecuado registro».

El profesor Andrés Fernández Díaz y consejero emérito del Tribunal de Cuentas, en su espléndido artículo «La Economía de la Transparencia Pública: una primera aproximación», tiene este planteamiento precioso: «Hablar de la Economía de la Transparencia supone, al igual que sucede en las otras ramas de la Economía, intentar cuantificar el coste que le supone a un país practicar un mal control de la gestión pública y carecer del marco institucional y de los instrumentos de evaluación que permitan que los agentes económicos y la sociedad en general tengan una información clara y completa de cuanto acontece y se deriva de dicha gestión... Hay que reconocer... que el perfil más cualitativo de la noción de transparencia puede hacernos pensar en la existencia de una mayor dificultad para conocer y medir el impacto económico que se produce como consecuencia de una falta de información de la actividad del sector público, pero el “parentesco” entre falta de transparencia y potencial corrupción nos puede ayudar en la tarea.»

Begoña Sesma Sánchez, profesora titular de la Universidad de Oviedo, presenta un sólido artículo titulado «Comentarios al Informe de Fiscalización del Tribunal de Cuentas sobre el cumplimiento del principio de transparencia establecido en la legislación sobre estabilidad presupuestaria en relación con los Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios 2007 y 2008». De él procede un largo argumento, pero de importancia evidente. Se inicia con que entiende que el estatus constitucional del Tribunal de Cuentas «atribuye a este órgano el ser supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la

gestión económica –subrayado de la profesora Sesma– del Estado». De ahí parte todo este importante planteamiento: «Me parece evidente que el concepto constitucional de “gestión económica” no puede limitarse exclusivamente a la fiscalización de la ejecución y liquidación de los PGE para excluir al TCu de su legítimo interés por conocer la consistencia, representatividad, idoneidad y suficiencia de la información empleada para elaborar los PGE. Si el TCu depende, además, directamente de las Cortes Generales y por delegación de ellas ejerce no sólo el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, sino también la fiscalización de toda la “gestión económica”, no hay razón para limitar sus competencias únicamente a la fiscalización *a posteriori* de los Presupuestos máxime cuando el Tribunal no es ajeno a realidades económicas más próximas en el tiempo –como refleja habitualmente el propio programa anual de fiscalizaciones– y, desde luego, por su experiencia y capacitación técnica en el análisis presupuestario puede aportar mucho al control político que ejerce el Parlamento al momento de la aprobación de las LPGE. Las propias Cortes Generales, a través de su Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, han instado a éste a “efectuar un análisis sobre el endeudamiento financiero de los distintos sectores públicos”, y me parece evidente que dicho análisis no puede realizarse con el debido rigor si no se permite al TCu acceder a la documentación y a las previsiones macroeconómicas utilizadas para elaborar los Proyectos de LGPE. Me parece fuera de duda que la fiscalización de la ejecución y liquidación de los PGE es claramente insatisfactoria si el TCu no puede conocer las causas de las desviaciones vinculadas a la deficiente programación y elaboración del documento presupuestario. Y, en fin, al margen de la legitimación constitucional del TCu para llevar a cabo esta fiscalización, lo cierto es que en la actual realidad económica y política de nuestro país es difícil encontrar argumentos para oponerse a un Informe sobre la aplicación del principio de transparencia presupuestaria, a un principio que propugna la utilización y el conocimiento público de unos datos presupuestarios exhaustivos y fiables que, a fin de cuentas, no son sino la plasmación del legítimo interés de los ciudadanos por conocer el resultado de su contribución al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos. Por ello resulta sorprendente la postura del Ministerio –entonces– de Economía y Hacienda poniendo reparos al TCu para llevar a cabo esta fiscalización. Su actitud no coincidía, en absoluto, con los alegatos que, frente a las instituciones europeas y en otros foros, se hacían desde el propio Ministerio a favor de la transparencia presupuestaria como una “exigencia democrática ante los ciudadanos”. Con todo, también

hay que reconocer una sorprendente evidencia, cual es la deliberada omisión de menciones al TCu en la reciente Ley Orgánica 2/2012 de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera» (subrayado de la profesora Sesma).

Enlaza esta aportación con la de José Pascual García, «Nota sobre la discutida competencia del Tribunal de Cuentas para fiscalizar la transparencia», a la que pertenecen estos párrafos contundentes: «Nada puede objetarse a que el Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de su función fiscalizadora, examine y controle la transparencia en la fase de ejecución presupuestaria. El Tribunal está habilitado por el artículo 136 de la Constitución Española para fiscalizar la gestión económica del sector público, y el artículo 9 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas precisa que “la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía”. Es obvio que un cambio en la legislación financiera vigente en el momento de aprobarse la citada Ley Orgánica o una profundización en el contenido y alcance de los principios de eficiencia y economía no requiere, para que el Tribunal entre a verificar su aplicación, que se modifique la legislación reguladora del organismo fiscalizador. Es la aplicación de la legislación vigente en cada momento la que ha de ser objeto de control. No puede admitirse, por lo mismo, la argumentación contra la fiscalización basada en la falta de regulación en la legislación del Tribunal de la fiscalización de la transparencia». Añádase que «el cuarto pilar del Código de buenas prácticas de transparencia fiscal del FMI –Garantías de integridad–, se refiere a la calidad de los datos fiscales y a la necesidad de someter esa información a una rigurosa evaluación independiente». Por todo ello concluye que «las razones a favor de las competencias del Tribunal de Cuentas para fiscalizar la aplicación del principio de transparencia en todas las fases del ciclo presupuestario en las que se proyecta, en nuestra opinión, son poderosas y concluyentes. En ningún caso el objeto del control serían los actos del Gobierno o de las Cortes Generales en el ejercicio de sus competencias presupuestarias constitucionales, sino la verificación de la documentación que ha de elaborar la Administración, que al realizarse con posterioridad a su preparación, e incluso a la aprobación de la Ley a la que se une, no entraría en contradicción con el carácter consuntivo de la función fiscalizadora. Una fiscalización que se limitara a la fase de liquidación presupuestaria sería incompleta y no permitiría identificar los posibles fallos en la aplicación del principio... Sería muy positivo que en el Proyecto de Ley de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, actualmente en tramitación parlamentaria, se inclu-

yera alguna previsión al respecto. Pero nada se contiene en el citado proyecto sobre este extremo».

Tiene mucha importancia el estudio empírico efectuado por los profesores de la Universidad de Granada, Laura Alcaide Muñoz, Raquel Garde Sánchez y Manuel Pedro Rodríguez Bolívar titulado «La transparencia de las Entidades de Fiscalización autonómicas en España. Un estudio empírico». Después de un excelente trabajo, como se ha dicho, empírico, se consigna que «podemos afirmar que las Entidades de Fiscalización han realizado numerosos esfuerzos en pro de la transparencia de la información económico-financiera pública, mejorando la rendición de cuentas, cumpliendo con el rol que tienen asignado como defensoras de los derechos de los ciudadanos. Estos esfuerzos se pueden ver materializados en el portal de rendición de cuentas (www.rendiciondecuentas.es). Este portal favorece la rendición telemática de las cuentas de las entidades locales, contribuyendo a que el cumplimiento de la obligación de rendir su cuenta sea sencillo, incrementando la eficacia y eficiencia del control externo y, por ende, aumentando la transparencia de la gestión pública realizada por las Entidades de Fiscalización autonómicas».

La maestría de Ana María Pérez Tórtola, ahora magistrada de lo Contencioso-Administrativo, queda de manifiesto en su artículo «Transparencia y Tribunal de Cuentas. La responsabilidad contable y la futura normativa de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno». A él pertenece este párrafo introductorio y muy significativo: «Pocas leyes, leyes claras y transparencia. Tener normas y garantizar su cumplimiento. Un único portal. Nueva Ley de Partidos. Aprobación de la Ley de Transparencia. Agilización de los procesos de exigencia de responsabilidades. Exigencia de ética pública. Reforzamiento de las instituciones: unas adecuadas instituciones generan incentivos para el buen gobierno, además de desarrollo económico y calidad democrática, y desincentivan comportamientos oportunistas e inmorales. Y transparencia.»

José Manuel Suárez Robledano, consejero del Tribunal de Cuentas, en su artículo «Transparencia en materia penal: comentario a la reciente reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social», despliega un trabajo completísimo del que se obtienen estas conclusiones:

«a) La reforma legislativa contemplada tiene por finalidad el reforzamiento de la transparencia de la actividad de la administración y del régimen de responsabilidad de partidos políticos y sindicatos, así como, en materia de la eficacia de los instrumentos de control de

los ingresos y del gasto público, con la finalidad de establecer las reformas necesarias en los sectores o actividades económicas afectadas por la crisis económica, en las que existe una mayor percepción del fraude.

b) Se viene a introducir una profunda revisión de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

c) Se introduce, con la declarada finalidad de dotar de transparencia al sector público y fortalecer la confianza de las instituciones públicas, un novedoso tipo penal referido a la penalización de las conductas de ocultación, simulación y falseamiento de las cuentas públicas.

d) En el ámbito de la responsabilidad penal de las personas jurídicas no estaba incluida la posible de los partidos políticos o de los sindicatos. Como dicha exclusión no obedecía a finalidad alguna mínimamente justificada, la reforma se preocupa de incluir a dichas personas jurídicas en la regla del Código Penal mediante el expediente consistente en suprimir la mención a su exclusión en el mismo.

e) Con la regularización tributaria, que consista en una declaración completa y veraz, así como con el conjunto pago íntegro de la deuda tributaria, se elimina la responsabilidad penal en principio subsistente.

f) Se cuida el legislador de eliminar del precepto referido la posible referencia a una excusa absolutoria en tanto que, producida la regularización en la forma indicada, lo que tiene lugar es una vuelta a la legalidad y a la desaparición del inicial y, por ello, provisional reproche punitivo.

g) Ambas actuaciones de reconocer y de pagar deben realizarse o llevarse a cabo con anterioridad al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o de investigación. Si dicho reconocimiento del delito y pago de la deuda tributaria ocurre con posterioridad tendrá lugar la atenuación de la pena en uno o dos grados.

h) Se permite que la Administración Tributaria continúe con el procedimiento administrativo de recaudación o de cobro de la deuda tributaria, no obstante la pendencia del proceso penal.

j) Se viene a establecer que la figura delictiva en las defraudaciones de la Hacienda Pública de la Unión Europea existirá desde que la cantidad defraudada supere los 50.000 euros, frente a la defraudación tributaria ordinaria en la que la cifra es la de 120.000 euros, ya anteriormente prevista. Inclusive se castiga la defraudación como delito a partir de los 4.000 euros.

k) Se introduce un nuevo tipo agravado de delito fiscal consistente en tipificar las conductas de mayor gravedad o de mayor complejidad en su descubrimiento, sancionadas con pena de prisión de hasta seis años de duración, llevando la consecuencia de prescribir a los diez años en atención a lo establecido en el artículo 131 del Código Penal, y no en cinco como ocurría con anterioridad.

l) En los casos en los que la defraudación tributaria se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito se podrá perseguir desde el mismo momento en que se eluda el pago de una cantidad igual o superior a 120.000 euros, sin necesidad de esperar a que expire el periodo voluntario de declaración del tributo correspondiente.

ll) Si se inicia una actuación inspectora, rige el plazo ordinario de un año para la terminación de dicha actuación, plazo que no será aplicable si el inicio de la investigación tiene lugar en la vía judicial o de la instrucción penal por medio de la presentación de la correspondiente denuncia o querella criminal.

m) En los delitos contra la Seguridad Social, la Ley Orgánica 7/2012 introduce las mismas reformas que para el delito fiscal en lo que respecta a la regularización, el apremio de la deuda en vía administrativa y el subtipo privilegiado en caso de confesión.

n) Es condición objetiva de punibilidad la cuantía de dichos delitos, muy reducida respecto de la anteriormente vigente, de 50.000 euros en cuatro años naturales.

ñ) Los delitos contra los derechos de los trabajadores vienen a modificarse con la finalidad de penalizar a los que incumplan de forma grave la normativa laboral por medio de conductas que supongan, además, una injusta competencia desleal respecto a las empresas, emprendedores y trabajadores autónomos que cumplan dichas obligaciones laborales.

o) Así, en dichos delitos, se perfila de forma más adecuada la sanción penal de quienes de forma masiva o colectiva recurren a la utilización de trabajadores sin haber formalizado su incorporación al Sistema de la Seguridad Social que les corresponda, o sin haber obtenido la preceptiva autorización para trabajar en el caso de los extranjeros que lo precisen.

p) La interpretación auténtica de esa circunstancia de pasividad o actuación colectiva exigida tiene lugar si se dan alguna de las circunstancias irregulares alternativas en el porcentaje de la contratación de

trabajadores que se prevén en la norma penal. El 25% en las empresas o centros de trabajo que ocupen a más de 100 trabajadores, el 50% en las empresas o centros de trabajo que ocupen a más de 10 trabajadores y no más de 100, o la totalidad de los mismos en las empresas o centros de trabajo que ocupen a más de 5 trabajadores y no más de 10.»

El letrado del Tribunal de Cuentas, Borja Carbajosa Pérez, se ocupa de una cuestión candente en su artículo «Transparencia y financiación de los partidos políticos». Este párrafo es bien significativo: «Los insistentes llamamientos realizados por el Tribunal de Cuentas en sus mociones e informes para que se regule adecuadamente el régimen de control en materia de financiación electoral no han sido atendidos por el legislador. Ninguna de las recientes reformas de la LOREG ha planteado novedades en este aspecto, al contrario de lo que ha sucedido con la normativa de financiación ordinaria.»

Toda esta gavilla de planteamientos de un interés extraordinario, como he intentado demostrar a través de la transcripción de párrafos que me parecieron especialmente significativos, tiene el notable colofón del artículo del teniente coronel interventor Justo Alberto Huerta Barajas, titulado «La transparencia en el control del gasto de defensa, elemento esencial para la gestión de la crisis». Entre mil cosas interesantes que contiene este artículo no es posible dejar de transcribir lo que sigue: «En la actualidad 90 países de todo el mundo cuentan con una Ley de Transparencia. Sólo carecen de ella en Europa cuatro: España, Chipre, Malta y Luxemburgo... Suecia se convirtió en el primer país del mundo que reconoció y reguló con una ley específica el derecho fundamental de acceso a la información pública... allá por el año 1766. La Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 certificaba, en su artículo 15, que “la sociedad tiene derecho a pedir cuentas de su gestión a todo agente público”. Y como señala el catedrático José Luis Piñar Mañas, en una declaración conjunta de la ONU, la OECE y la OEA, de 6 de diciembre de 2004, se afirmaba que el derecho de acceso a la información en poder de las autoridades públicas es un derecho humano fundamental, y la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea recoge el derecho a la transparencia como parte del derecho a una buena administración (arts. 41 y 42). El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su sentencia de 1 de julio de 2008, ha resaltado la estrecha relación que existe entre transparencia y democracia.» Pero en materia de defensa más adelante señala que «es deber de los Estados adoptar medidas que tengan como objetivo garantizar la defensa y la seguridad pública con todos los instrumentos que pongan en sus

manos el Estado de derecho y el principio de legalidad. Ello exige un marco legal claro que permita la actuación de las Fuerzas Armadas y de Seguridad y de los jueces y tribunales, pero que respete los derechos y libertades de las personas», que constituyen tabúes que deben ser invulnerables.

Además de esto, Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez ofrecen una pormenorizada crónica «Sobre la legislación y la jurisprudencia más relevante producida... en relación con las materias que directa o indirectamente afectan a la actividad económico-financiera del sector público, así como sobre las fiscalizaciones aprobadas por el Pleno del Tribunal y publicadas en el *Boletín Oficial del Estado*.

Finaliza el número, con dos reseñas: una de J. I. Criado, de la obra *e-government: la prestación de servicios y rendición de cuentas de las Administraciones Públicas a través de Internet*, y otra mía, de la tesis presentada en la Universidad de Lima por Fernando Palomino Pella, *Creación de un Tribunal de Cuentas en la Comunidad Andina: experiencia de la Unión Europea*.

ARTÍCULOS

Transparencia y acceso a la información económico-financiera del sector público

José Carlos Alcalde Hernández

Interventor General de la Administración del Estado

1. PRESENTACIÓN

Se ha dicho que la gestión pública solamente podrá ser eficaz y eficiente, como exigen los artículos 31 y 103 de la Constitución, cuando sus objetivos, líneas de actuación, medios y recursos y los resultados obtenidos puedan ser conocidos, en tiempo y forma adecuados, analizados y valorados por la sociedad, por los ciudadanos, destinatarios de dicha gestión, y cuya valoración será un elemento esencial para el ejercicio de sus derechos políticos. Aunque todavía hay un importante camino por recorrer, son ya relevantes las iniciativas adoptadas en materia de transparencia en las Administraciones Públicas españolas, y en el ámbito de la Administración Pública estatal por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, algunas de las cuales, que conciernen especialmente a la Intervención General de la Administración del Estado, se van a desarrollar en los siguientes apartados de este artículo.

Nuestra pertenencia a estructuras supranacionales, muy especialmente desde la integración en la Unión Monetaria Europea por los requerimientos en materia de déficit y deuda públicos, el escenario de globalización propio de la sociedad de la información y, por qué no admitirlo, también el contexto actual de profunda crisis económica demandan una especial exigencia en materia de transparencia financiera, siendo la información económico-presupuestaria un requisito imprescindible para el conocimiento y el análisis económico y, sobre todo, de respuesta a los requerimientos de confianza institucio-

nal y funcional que se plantean a nuestro país, como es conocido, al margen ahora de su mayor o menor justificación.

Como punto de partida debe citarse el «Código de buenas prácticas de transparencia fiscal» del FMI, que ha servido de base a la mayoría de las iniciativas adoptadas por los países de nuestro entorno. En 1998 el FMI introdujo el citado Código, lo que propició un programa voluntario de evaluaciones de la transparencia fiscal. Esta labor fue reflejo de un consenso manifiesto en torno a la importancia de la transparencia fiscal para el buen gobierno, que a su vez se consideraba crucial para lograr la estabilidad macroeconómica y un crecimiento sostenible de alta calidad. Los objetivos originales que guiaron la elaboración del programa de transparencia fiscal siguen siendo válidos y son el fundamento de las revisiones del Código y del Manual efectuadas en 2007. En este contexto, la transparencia fiscal implica la apertura al público de la estructura y las funciones del gobierno, los objetivos de la política fiscal, las cuentas del sector público y las perspectivas fiscales, siendo preciso para su consecución proveer información completa, real y disponible sobre las actividades pasadas, presentes y futuras del gobierno.

A su vez, el «Código de buenas prácticas» del Fondo Monetario Internacional fija como principios de la transparencia fiscal la clara definición de funciones y responsabilidades, la existencia de procesos presupuestarios transparentes, el acceso de los ciudadanos a la información y la existencia de garantías de integridad.

Muchas de las exigencias del Código pueden considerarse claramente aplicadas en nuestro país, sobre todo en cuanto tienen que ver con principios financieros contenidos en la legislación básica de la Hacienda Pública (Leyes Generales Presupuestaria y Tributaria). No obstante, existen otros requerimientos, sobre todo los que tienen que ver con la publicación de la información, su difusión y conocimiento público, que seguramente marcan la línea de mejora en este aspecto y son en los que fundamentalmente vienen insistiendo las normas más modernas de estabilidad presupuestaria.

En el mismo sentido que el Código del FMI se sitúa la Directiva 2011/85 del Consejo de 8 de noviembre de 2011 sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros que contempla dos aspectos fundamentales:

a) Sistemas nacionales de contabilidad pública, para los que requiere dos cuestiones esenciales:

- Deberán cubrir de manera íntegra y coherente todos los subsectores de las Administraciones Públicas y deberán contener toda la información necesaria para elaborar los datos (devengo) según el SEC.

- Estarán sujetos a control interno y serán objeto de auditorías públicas.

b) Divulgación de los datos presupuestarios, con las siguientes indicaciones concretas sobre su periodicidad.

- Mensual: Administración Central, Comunidades Autónomas y Administraciones de Seguridad Social.

- Trimestral: Corporaciones Locales.

Una vez esbozadas las ideas generales sobre transparencia financiera, extraídas del «Código de buenas prácticas de transparencia fiscal» del FMI, en los apartados siguientes se presentan las medidas que en esta línea se han impulsado y se prevén impulsar en nuestro país, centradas fundamentalmente en las competencias de la IGAE (contabilidad y control), así como un breve análisis, desde esta perspectiva, del Proyecto de Ley de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

2. LA TRANSPARENCIA EN EL ÁMBITO DEL SEGUIMIENTO PRESUPUESTARIO Y LA CONTABILIDAD PÚBLICA

Dentro de la información que los poderes públicos deben facilitar para dar cumplimiento al objetivo de la transparencia, se debe destacar la información contable como una parte especialmente importante, ya que pone de manifiesto los resultados de las actuaciones públicas que se relacionan con la actividad económica en general, por lo que interesa de una forma primordial a todos los agentes económicos del país a efectos de que puedan tomar las decisiones más adecuadas en sus respectivos entornos.

Así, se pueden distinguir los siguientes usuarios de la información contable de las entidades públicas:

- Los órganos de representación política en los distintos niveles de organización territorial del Estado, los cuales exigen cuentas a los responsables sobre el uso de los fondos públicos.

- Los órganos de control externo, cuyos informes elaborados a partir de las cuentas anuales suministradas por las entidades públicas van dirigidos a los órganos de representación política.

- Los usuarios de los servicios públicos prestados por la entidad pública, a los que les interesará conocer la capacidad de la entidad para seguir prestando dichos servicios con un nivel adecuado de calidad, así como el coste en el que se incurre en su prestación.
- Los acreedores, que necesitan información financiera para establecer la capacidad de la entidad pública para hacer frente a sus pagos.
- Los intermediarios financieros, prestamistas e inversores en deuda pública, que para proporcionar recursos financieros al sector público demandan información contable para evaluar la capacidad de la entidad para cumplir con sus obligaciones y compromisos.
- Los analistas económicos y financieros, que necesitan evaluar el riesgo de las operaciones de las entidades públicas a efectos de asesorar a los inversores.
- Los ciudadanos, que son los que financian las actividades de las entidades públicas y para los cuales la información sobre la situación económica y financiera puede resultar una variable relevante a la hora de decidir su intención de voto.
- Otras entidades privadas, asociaciones o medios de comunicación, que pueden demandar una información diversa sobre las distintas actuaciones de las entidades públicas.

El análisis de los destinatarios de la información financiera nos permite conocer cuáles son sus necesidades concretas de dicha información a fin de poder definir el contenido de la información que se deberá obtener de los sistemas de gestión económico-financiera para satisfacer esas necesidades. Independientemente de lo anterior, es preciso tener en cuenta además las **características cualitativas** o requisitos que debe cumplir dicha información, ya que para conseguir el objetivo de la transparencia no sólo se trata de facilitar información a los interesados en la actividad pública, sino que además dicha información se haya elaborado adecuadamente con los niveles de calidad y suficiencia requeridos por los destinatarios de la misma. Como requisitos esenciales de la información contable puede citarse la necesidad de que la misma sea identificable, oportuna, clara, relevante, neutral, objetiva, susceptible de revisión, etc.

Este principio de transparencia ha de plasmarse en que toda la información derivada de la gestión económico-presupuestaria pública llegue a la sociedad de la información (ciudadanos, empresas, universidades...) de forma inteligible y estructurada, periódica y puntualmente, y a través de medios que permitan la accesibilidad por todos los colectivos, y desde cualquier dispositivo fijo o móvil, y la

reutilización de la misma. Sin duda, más allá de los medios tradicionales (publicación en el *BOE*, publicaciones en soportes físicos...), Internet constituye un cauce a través del cual la información puede llegar a los ciudadanos de forma generalizada y accesible.

Desde la IGAE se ha desarrollado un esfuerzo importante para dar cumplimiento al principio de transparencia, de cara a mejorar y ampliar la documentación remitida al poder legislativo sobre la evolución del presupuesto y las estadísticas publicadas en el «portal de la Administración presupuestaria». Algunos ejemplos de estas publicaciones elaboradas por la institución que dirijo (que en este sentido responderían al requerimiento del Código del FMI antes señalado relativo a los «Procesos presupuestarios transparentes») son los siguientes:

2.1. Información que se remite a las Cortes Generales

Sin perjuicio de la facultad que tienen las Cortes Generales de solicitar del Gobierno la información que estimen oportuna, con carácter obligatorio se debe enviar la siguiente información:

a) Con periodicidad mensual, la IGAE informa a las Comisiones de Presupuestos del Congreso de los Diputados y del Senado sobre la ejecución de los presupuestos.

b) Con periodicidad mensual, la Intervención General de la Seguridad Social remite a dichas Comisiones información sobre la ejecución de los presupuestos de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social.

c) Ejecución de inversiones y su territorialización: el artículo 16 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 establece la obligación de que el Gobierno informe a las Cortes Generales, con carácter semestral, del grado de ejecución de la inversión, en su caso, con el detalle de la distribución territorial del Estado y de sus organismos autónomos.

2.2. Publicaciones periódicas de información

a) La IGAE da información mensual de las operaciones de ejecución del presupuesto del Estado y de sus modificaciones y operaciones de tesorería, y otras que se consideran de interés general.

b) La IGAE publica anualmente un resumen de los principales estados y documentos que conformen la Cuenta General del Estado y de la Cuenta de la AGE.

c) En el ámbito de la Administración General del Estado, el Interventor General de la Administración del Estado elaborará trimestralmente un informe sobre el cumplimiento de los plazos legales para el pago de las obligaciones de la AGE, que incluirá el número y cuantía global de las obligaciones pendientes en las que se esté incumpliendo el plazo, de acuerdo con el artículo 4 de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

2.3. Publicaciones en el ámbito de la contabilidad nacional

a) *Principales indicadores de la actividad económica y financiera del Estado*. Publicación estadística que muestra la estructura y evolución mensual de las principales operaciones de ingresos y gastos realizados por el Estado, tanto en términos de caja como en términos de contabilidad nacional. Es la base además de las ruedas de prensa mensuales ofrecidas por la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos.

b) *Cuentas trimestrales no financieras de las Administraciones Públicas*. Publicación que recoge los principales resultados obtenidos por el conjunto del sector de las Administraciones Públicas en el trimestre de referencia.

c) *Avance de la actuación económica y financiera de las Administraciones Públicas*. Informe de carácter monográfico, de periodicidad anual, sobre la actividad económica y financiera de las Administraciones Públicas que analiza las operaciones realizadas por el conjunto del sector exclusivamente en términos de la contabilidad nacional (SEC-95).

d) *Cuentas de las Administraciones Públicas*. Es una publicación de periodicidad anual, exclusivamente estadística, que proporciona una visión completa de las operaciones realizadas por todos los agentes y por el conjunto del sector Administraciones Públicas. Presenta las cuentas económicas, así como la clasificación funcional del gasto, elaboradas de acuerdo a los criterios de la contabilidad nacional (SEC-95).

e) *Cuentas Regionales*. Publicación anual que complementa a las Cuentas de las Administraciones Públicas y que está dedicada de forma exclusiva a desarrollar las operaciones realizadas por las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, clasificadas por Comunidades Autónomas y por regiones, respectivamente.

f) *Cuentas de las Empresas Públicas*. Es una publicación anual, que proporciona una visión de las operaciones realizadas por las empresas públicas incluidas en el sector institucional de las sociedades no financieras. Presenta las cuentas económicas, por sectores institucionales y también por ramas de actividad, elaboradas según los criterios metodológicos del SEC-95.

Finalmente, aunque no se trate de una publicación, tiene relevancia a efectos de la transparencia la disponibilidad, a través del portal Internet de la Administración presupuestaria, de la información del inventario de entes del sector público estatal. Este inventario está constituido por todas las formas jurídicas relacionadas en el artículo 2 de la Ley General Presupuestaria, excepto la Administración General del Estado, e incluye todas las Agencias Estatales constituidas en aplicación de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos. Además se incluyen los entes del sector público con legislación específica. Para cada uno de los entes se proporcionan sus datos generales y postales, la estructura de dominio, los datos económico-financieros más significativos y el régimen de control. Asimismo ofrece el inventario de los grupos consolidables estatales, proporcionando para cada uno de ellos las sociedades estatales que forman parte del perímetro de consolidación. Como información adicional, proporciona información relativa a otros entes participados por el Estado: consorcios, empresas y fundaciones, donde figura el Estado, directa o indirectamente, como uno de los componentes de forma minoritaria.

3. NORMALIZACIÓN Y CONSOLIDACIÓN CONTABLE

Pero la transparencia no solamente debe centrarse en una mayor disponibilidad de información, tan importante como lo anterior es que esa información sea fiable y comprensible para su destinatario. En esta línea precisamente, la Intervención General de la Administración del Estado ha impulsado diferentes proyectos en el ámbito de la contabilidad pública con los que se pretende en última instancia mejorar la calidad de la información que se viene facilitando a los interesados en la actividad pública, así como los canales de suministro de la misma. Se destacan a continuación algunos de los proyectos más relevantes.

En el marco del objetivo de la normalización contable, la IGAE promovió la elaboración del nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), que fue aprobado en abril de 2010. Las razones que determinaron la preparación del PGCP fueron las siguientes:

- En primer lugar, la necesidad de armonizar la contabilidad pública española con los criterios incluidos en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP).

- En segundo lugar, la necesidad de seguir manteniendo el objetivo de la armonización de la contabilidad pública con la contabilidad empresarial en España.

Este PGCP ha sido objeto de aplicación obligatoria para las entidades integrantes del sector público administrativo estatal a partir del 1 de enero de 2011. En el ámbito autonómico, su aplicación requerirá la aprobación de la correspondiente norma de dichas Administraciones, por lo que lo más probable es que la implantación del PGCP en las Administraciones Públicas autonómicas se produzca de una forma paulatina en los próximos años (2012-2014). En este punto entiendo que ante la necesaria aplicación general del mismo marco de normalización contable es tarea pendiente el establecimiento vinculante de un único Plan para todo el sector público.

En el caso de las entidades locales, corresponde al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a propuesta de la IGAE, la aprobación del Plan General de Cuentas para las entidades locales conforme al PGCP. Por ello, aunque ha transcurrido poco tiempo desde la implantación del nuevo marco contable local, que fue en enero de 2006, la IGAE ya ha elaborado las nuevas instrucciones de contabilidad para la Administración Local que adaptan la contabilidad local al PGCP. En este momento se está efectuando la tramitación de los informes preceptivos a dichas instrucciones, esperando que puedan estar aprobadas en el primer trimestre de 2013 y que se apliquen en el sector público local a partir de 1 de enero de 2014.

Por otra parte, también dentro del objetivo de la normalización contable, la IGAE ha impulsado la elaboración de **cuentas anuales consolidadas** en el ámbito del sector público dentro del proceso de rendición de las Cuentas Generales de las distintas Administraciones Públicas.

En relación con este tipo de información, se ha puesto en marcha un proyecto, a iniciativa de la Intervención General, para que las citadas Cuentas Generales se elaboren en los próximos años en términos consolidados y no en términos agregados, como se vienen rindiendo actualmente.

En estos momentos se están tramitando los informes preceptivos al borrador de Orden del Ministerio de Hacienda y Administracio-

nes Públicas por el que se aprueban dichas normas de consolidación, estimando que las mismas puedan estar aprobadas durante el año 2013.

Por otra parte, es la IGAE, como centro directivo de la contabilidad pública, el órgano al que corresponde el establecimiento de los principios básicos de la **contabilidad analítica** que deben aplicar las entidades públicas. De acuerdo con estas funciones que tiene atribuidas, la Intervención General ha desarrollado diferentes actividades con el objetivo final de conseguir una implantación generalizada de sistemas de contabilidad de costes en las entidades integrantes del sector público español. Dentro de estas actividades, a principios de 2012 la IGAE se ha dirigido a todos los organismos del sector público estatal para poner a su disposición el sistema CANOA a fin de que puedan implantar la contabilidad analítica en sus organizaciones. Como consecuencia de ello se han recibido en 2012 numerosas peticiones del sistema CANOA, de forma que en estos momentos el sistema CANOA ya está implantado o en proceso de implantación en cerca de 50 organismos del sector público estatal.

Finalmente, dentro de los proyectos impulsados por la IGAE para cumplir con el objetivo de la transparencia, debo hacer referencia a todas las actuaciones relacionadas con la interoperabilidad entre sistemas de información de la Administración presupuestaria y, en general, a todas las actuaciones relacionadas con la potenciación de la utilización de los medios electrónicos, informáticos y telemáticos para la rendición de cuentas.

Se trata de conseguir la propia apertura de los sistemas de información relevantes de la Administración presupuestaria, en materia de presupuestos, contabilidad y control, para su interoperabilidad entre ellos y con otros sistemas ajenos a este ámbito, pero propios de las Administraciones Públicas, así como el aprovechamiento de dichos sistemas por otras entidades y Administraciones Públicas.

Una primera manifestación de esta interoperabilidad y apertura de los sistemas de información del ámbito de la Administración presupuestaria estaría en los sistemas y procedimientos informáticos establecidos para la rendición electrónica de las cuentas anuales de las entidades del sector público estatal de naturaleza administrativa y de las de naturaleza empresarial y fundacional, tanto para la remisión telemática de las cuentas por las entidades a la IGAE como para su rendición electrónica por parte de la IGAE al Tribunal de Cuentas. En este proceso, que presenta varios hitos, hay que citar que en el año 2011 se ha regulado la rendición informática de las cuentas anuales

de las entidades del sector público estatal sometidas al PGCP en el formato XBRL, que es un estándar abierto basado en el formato XML que ha sido definido para facilitar la transmisión y análisis de información financiera, haciendo que sea utilizable por cualquier persona o entidad, permitiendo la automatización avanzada de la cadena de suministro de información.

4. LA TRANSPARENCIA EN EL ÁMBITO DE LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

Es en el contexto internacional, tantas veces citado, en el que hay que encuadrar las reformas que se están acometiendo en nuestro país, que reflejan el compromiso de España con las exigencias de coordinación que se derivan del marco de estabilidad común de la Unión Europea, en el que han sido dos hitos fundamentales la reforma del artículo 135 de la Constitución española, en septiembre de 2011, y su desarrollo posteriormente con la aprobación de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera).

Este proceso de mejora de la transparencia a todos los niveles de las Administraciones y de mejora en la capacidad de control en la ejecución presupuestaria a través de las medidas preventivas, correctivas y, en su caso, coercitivas, introducidos por la Ley Orgánica 2/2012, son los elementos necesarios para garantizar la credibilidad en el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de sostenibilidad financiera.

La Ley Orgánica refuerza la transparencia financiera en sus tres vertientes: intensificando los requerimientos de información a todas las Administraciones, estableciendo los plazos y la forma de remisión de la información a suministrar y previendo su publicación para general conocimiento.

Instrumentación de este principio de transparencia es el artículo 17 de la Ley, que atribuye al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas la emisión de los informes sobre cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, de deuda pública y de la regla de gasto (correspondiendo dentro del mismo a la IGAE) para su elevación al Gobierno y para información sobre el grado de cumplimiento de dichos objetivos al Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas y a la Comisión Nacional de Administración Local, en sus ámbitos respectivos de competencia.

En desarrollo de esta Ley y para instrumentar adecuadamente el principio de transparencia establecido en la misma se ha aprobado la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Como se indica en su exposición de motivos, con esta Orden ministerial se da un paso más en la aplicación del mencionado principio de transparencia por entender que éste es un instrumento indispensable que permitirá llevar a cabo un seguimiento más efectivo del cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y del resto de obligaciones fiscales europeas del conjunto de las Administraciones con las que España está plenamente comprometida. Ahora bien, el interés por fortalecer el principio de transparencia no responde sólo a dar cumplimiento a una obligación prevista en la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, sino también a mejorar la credibilidad y confianza en la economía española, que cuenta con unas Administraciones Públicas transparentes y fiables.

En resumen, esta Orden tiene la finalidad de garantizar la coherencia de los procedimientos contables, la integridad de los sistemas de recopilación y el tratamiento de datos; todo ello con el objetivo de asegurar que se mantiene la exactitud de la información suministrada y que se permite la verificación de la situación financiera de las Administraciones territoriales.

Las reformas introducidas por la Ley Orgánica 2/2012 y su desarrollo reglamentario posterior en aras a fortalecer el principio de transparencia no suponen un punto de partida, sino que vienen a reforzar los logros ya conseguidos en materia de transparencia, especialmente en el ámbito de la Administración General del Estado, subsanando las deficiencias detectadas y supliendo las carencias existentes en los sistemas de información y de seguimiento de las cuentas públicas de las Administraciones territoriales.

Entre las principales novedades destacan:

- Se va a contar con información económico-financiera de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales referida al personal de estas Administraciones Públicas, planes de tesorería y detalle de información de su deuda viva, así como de información presupuestaria más completa, al introducir información relativa a los marcos presupuestarios, las líneas fundamentales del presupuesto en sus diferentes fases de elaboración, aprobación y ejecución.

– Asimismo, se regula el suministro de información relativa a la aprobación y seguimiento de los planes económicos-financieros, planes de reequilibrio y planes de ajuste, así como a los informes de seguimiento, de los cuales se dará publicidad. Junto a la publicidad, y con el objeto de profundizar en el cumplimiento del principio de transparencia, se han establecido por parte del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas cuadros resumen de medidas y síntesis de los datos con el objeto de facilitar su homogenización y su supervisión, así como la sistematización de su seguimiento, con un calendario preciso y sujeto a publicación.

– Finalmente, y como dato más interesante, por primera vez se exige el suministro y publicación mensual de la información de ejecución presupuestaria de las Comunidades Autónomas, tanto en términos presupuestarios como de contabilidad nacional. Este hito nos coloca a la cabeza en comparativa internacional.

También es una novedad la obtención trimestral de información presupuestaria y financiera de nuestras Administraciones Locales.

En un país como España, con un elevado nivel de descentralización, tanto en la prestación de servicios públicos como de descentralización financiera, resulta necesario velar desde el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas a que el alcance de las obligaciones y procedimientos establecidos en los marcos presupuestarios estatales se extienda al resto de las Administraciones territoriales. La eficacia de la política presupuestaria, en el marco de las políticas macroeconómicas, nos exige que los marcos presupuestarios abarquen las finanzas públicas del país en su integridad.

Siguiendo la línea marcada por la Directiva 2011/85, del Consejo, para reforzar la transparencia en el procedimiento de fijación de los escenarios macroeconómicos y presupuestarios, la Ley Orgánica de Estabilidad exige que en el proceso de elaboración del informe sobre la evaluación de la situación económica que acompaña la propuesta de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda, que elabora el Ministerio de Economía y Competitividad previa consulta con el Banco de España, haya que tener en cuenta las previsiones del Banco Central Europeo y de la Comisión Europea.

Sin duda alguna, queda una ardua tarea en el seno del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para registrar, procesar y analizar toda esta información, además de instrumentar el acceso a la central de información creada por la misma.

5. AUTORIDAD FISCAL INDEPENDIENTE

En el ámbito de la gobernanza económica y de la consolidación fiscal se está trabajando en el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en la creación de una autoridad fiscal independiente como elemento de refuerzo de los mecanismos de control y transparencia presupuestarios.

Con la creación del Consejo Fiscal de España se pretende asimismo manifestar el claro compromiso de España con las exigencias de coordinación y definición del marco de estabilidad común de la Unión Europea, continuando el proceso iniciado con la aprobación de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera de incorporar el paquete de gobernanza económica europea a nuestro ordenamiento jurídico interno.

La Directiva 2011/85/UE, del Consejo, de 8 de noviembre de 2011 sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros, establece como requerimiento general a todos los países de la Unión Europea la necesidad de dotarse de órganos independientes o dotados de autonomía funcional respecto de las autoridades presupuestarias como elemento esencial para reforzar la transparencia de los elementos del proceso presupuestario y su credibilidad, otorgándoles competencias de supervisión de la aplicación de las normas presupuestarias nacionales.

Por otra parte, con la constitución del Consejo Fiscal de España, se da cumplimiento simultáneamente a las recomendaciones de la misión del Fondo Monetario Internacional sobre España, al memorándum de entendimiento sobre condiciones de la política sectorial financiera (MoU) y a la Recomendación del Consejo sobre el programa nacional de reforma de 2012 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad de España para 2012-2015, en cuyo primer punto se señala que, junto a la necesidad de aplicar estrictamente las nuevas disposiciones de la Ley de Estabilidad Presupuestaria relativas a la transparencia y el control de la ejecución del presupuesto, se establezca una institución presupuestaria independiente que realice funciones de análisis, asesoramiento y control con la política presupuestaria, y estime los efectos de la legislación propuesta sobre el presupuesto. Esta medida debe tomarse, tal y como establece la Recomendación del Consejo, en el periodo 2012-2013.

El Gobierno, en la reunión del Consejo de Ministros del pasado día 27 de septiembre, en que señaló las reformas estructurales que va

a llevar a cabo en el último trimestre de 2012 y primer trimestre de 2013, anunció la creación de esta figura en el marco del compromiso de consolidación fiscal de las cuentas públicas españolas.

Creo que, para los que trabajamos en el ámbito del control y la auditoría del sector público, es una buena noticia que se den pasos en la dirección que se anuncia, como por otro lado han dado ya otros países de nuestro entorno.

En este sentido parece conveniente señalar que la articulación de las funciones indicadas debe efectuarse de forma primordial, tomando en cuenta la consideración de las estructuras preexistentes y enraizadas en el funcionamiento económico-presupuestario de nuestro país, fundamentalmente a estos efectos el Tribunal de Cuentas y la propia IGAE.

La Intervención General, que dispone de los medios organizativos, sistemas y recursos humanos, profesionales, formados y especializados en velar por el cumplimiento, entre otras, de la normativa presupuestaria, deberá jugar, sin duda, un papel relevante en el desarrollo de las competencias de este Consejo Fiscal español para que sea eficaz.

6. LA TRANSPARENCIA EN EL ÁMBITO DEL CONTROL PÚBLICO

Como ya se puso de manifiesto en la presentación, uno de los principios del Código de Transparencia del FMI era la *garantía de integridad* a través del control interno y externo. No es objeto ahora hablar de esta función, pero sí de su también necesaria transparencia.

El control económico-financiero del sector público se desenvuelve igualmente en un contexto propio de la sociedad de la información y del conocimiento. No es ajena a esta realidad la IGAE, que, en aplicación del título VI de la Ley General Presupuestaria sobre el control de la gestión económico-financiera efectuado por la IGAE y concretamente en virtud de lo establecido en los artículos 159.3 y 165 de dicha Ley, aprueba anualmente, mediante sendas Resoluciones, los planes de control financiero permanente y de auditorías y control financiero de subvenciones y ayudas públicas, los cuales integran asimismo los correspondientes a las Intervenciones Generales de la Defensa y de la Seguridad Social.

Como ejemplo concreto, la transparencia, también en el ámbito del control, viene recogida igualmente en los artículos 146.1 y 166.5 de la Ley General Presupuestaria, en virtud de los cuales se remite al

Consejo de Ministros el Informe de la Intervención General de la Administración del Estado sobre los resultados más relevantes de la ejecución del Plan Anual de Control Financiero Permanente y del Plan de Auditorías de cada ejercicio, cuyo objetivo es ofrecer una visión general del estado de situación de la actividad económico-financiera del sector público estatal a partir de los resultados más significativos obtenidos en los controles financieros permanentes y en las auditorías realizadas.

Entre estas actuaciones debe mencionarse de nuevo la regulación incluida en el artículo 136.4 de la Ley General Presupuestaria, que se incluyó a propuesta de la IGAE hace ya varios años (1998). De acuerdo con dicho precepto, las entidades del sector público estatal que no tienen obligación de publicar sus cuentas en el Registro Mercantil deben publicar anualmente en el *Boletín Oficial del Estado* el balance de situación y la cuenta del resultado económico-patrimonial y un resumen de los restantes estados que conforman las cuentas anuales. A estos efectos, la IGAE debe determinar el contenido mínimo de la información a publicar, lo que se ha regulado mediante Resoluciones de la IGAE de 14 de septiembre de 2009 (para las entidades del sector público empresarial y fundacional) y 28 de mayo de 2012 (para las entidades integrantes de la Administración institucional del Estado).

En relación con el citado artículo 136.4, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013 ha incluido una disposición por la que lo modifica a fin de establecer la publicación, junto con el resumen de las cuentas anuales, del informe de auditoría de cuentas emitido en relación con las cuentas anuales de cada una de las entidades a las que se refiere el citado artículo. Con esta medida se pretende profundizar en el objetivo de la transparencia, ya que se procederá a publicar para general conocimiento la opinión de los auditores sobre la razonabilidad de las cifras y datos incluidos en las cuentas anuales de las entidades públicas. Esta medida anticipa además desde su regulación en la Ley General Presupuestaria la previsión del artículo 7 del Proyecto de Ley de Transparencia.

Entiendo que en el ámbito del control aún quedan cuestiones pendientes de analizar, de forma no precipitada, en cuanto a la publicidad tanto de los Planes de Control y Auditoría como de los diferentes informes efectuados a lo largo del año, aparte de los ya mencionados de auditoría de cuentas, sin desconocer que se ha advertido a este respecto que uno de los «riesgos» de la transparencia en este ámbito es que se produzca una desnaturalización de los procesos de control en cuanto la comunicabilidad de los infor-

mes podría conducir a sus autores a practicar una «autocensura» (Michel Gentot).

7. TRANSPARENCIA FISCAL EN EL PROYECTO DE LEY DE TRANSPARENCIA Y BUEN GOBIERNO

En este apartado van a analizarse de forma directa las cuestiones que en dicho Proyecto se relacionan directamente con la gestión económico-financiera y que se desdoblan en dos apartados: el relativo a la «publicidad activa» de la «Información económica, presupuestaria y estadística» (art. 7), y en el Título dedicado al Buen Gobierno, el régimen de «infracciones en materia de gestión económico-presupuestaria» (art. 25).

7.1. Información económica, presupuestaria y estadística (art. 7)

La Exposición de Motivos del Proyecto ya señala que en el ordenamiento jurídico español existen normas sectoriales que contienen obligaciones concretas de publicidad activa para determinados sujetos. Así, por ejemplo, en materia de contratos, subvenciones, presupuestos o actividades de altos cargos nuestro país cuenta con un destacado nivel de transparencia. Sin embargo, esta regulación se considera insuficiente en la actualidad y no satisface las exigencias sociales y políticas del momento. Por ello, con esta Ley se pretende avanzar y profundizar en la configuración de obligaciones de publicidad activa que, se entiende, han de vincular a un amplio número de sujetos, entre los que se encuentran todas las Administraciones Públicas, los órganos del Poder Legislativo y Judicial en lo que se refiere a sus actividades sujetas a Derecho administrativo, así como otros órganos constitucionales y estatutarios.

La Ley amplía y refuerza las obligaciones de publicidad activa en distintos ámbitos. En el ámbito de la información de relevancia económica, presupuestaria y estadística se establece un amplio catálogo que debe ser accesible y entendible para los ciudadanos, dado su carácter de instrumento óptimo para el control de la gestión y utilización de los recursos públicos.

La Ley, por lo tanto, dice su Exposición de Motivos, «no parte de la nada ni colma un vacío absoluto, sino que ahonda en lo ya conseguido, supliendo sus carencias, subsanando sus deficiencias y creando un marco jurídico acorde con los tiempos y los intereses ciudadanos».

Señala a este respecto el artículo 7 del Proyecto que los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de este título deberán hacer pública la información relativa a los actos de gestión administrativa con repercusión económica o presupuestaria que se indican a continuación:

a) Todos los contratos formalizados, con indicación del objeto, el importe de licitación y de adjudicación, el procedimiento utilizado para su celebración, los instrumentos a través de los que, en su caso, se ha publicitado, el número de licitadores participantes en el procedimiento y la identidad del adjudicatario, así como las modificaciones del contrato. Igualmente serán objeto de publicación las decisiones de desistimiento y renuncia de los contratos. La publicación de la información relativa a los contratos menores podrá realizarse trimestralmente y de forma agregada.

Asimismo se publicarán datos estadísticos sobre el porcentaje en volumen presupuestario de contratos adjudicados a través de cada uno de los procedimientos previstos en la legislación de contratos del sector público.

b) La relación de los convenios suscritos, con mención de las partes firmantes, su objeto, plazo de duración, modificaciones realizadas, obligados a la realización de las prestaciones y, en su caso, las obligaciones económicas convenidas. Igualmente se publicarán las encomiendas de gestión que se firmen, con indicación de su objeto, presupuesto, obligaciones económicas y las subcontrataciones que se realicen con mención de los adjudicatarios, procedimiento seguido para la adjudicación e importe de la misma.

c) Las subvenciones y ayudas públicas concedidas, con indicación de su importe, objetivo o finalidad y beneficiarios. Se entienden incluidas las subvenciones y ayudas reguladas en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

d) Los presupuestos, con descripción de las principales partidas presupuestarias e información actualizada sobre su estado de ejecución.

e) Las cuentas anuales que deban rendirse y los informes de auditoría de cuentas y de fiscalización por parte de los órganos de control externo que sobre ellos se emitan.

f) Las retribuciones percibidas anualmente por los altos cargos y máximos responsables de las entidades incluidas en el ámbito de la aplicación de este título. Igualmente se harán públicas las indemnizaciones percibidas, en su caso, con ocasión del abandono del cargo.

g) Las resoluciones dictadas por la Oficina de Buen Gobierno y Conflictos de Intereses u organismo autonómico equivalente sobre la

compatibilidad de las actividades privadas a realizar por los cargos mencionados en el artículo 3 de la Ley 5/2006, de 10 de abril, de conflictos de intereses de los miembros del Gobierno y de los altos cargos de la Administración General del Estado o en la legislación autonómica correspondiente.

h) Las declaraciones anuales de bienes y actividades de los representantes locales, así como de los miembros no electos de la Junta de Gobierno Local, en los términos previstos en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. Cuando el reglamento orgánico no fije los términos en que han de hacerse públicas estas declaraciones, se aplicará lo dispuesto en el artículo 14, apartado 4, de la Ley 5/2006, de 10 de abril, de regulación de conflictos de intereses de los miembros del Gobierno y altos cargos de la Administración General del Estado.

i) La información estadística necesaria para valorar el grado de cumplimiento y calidad de los servicios públicos que sean de su competencia.

Conviene señalar, además, que el artículo 11 establece «Límites al derecho de acceso a la información pública», entre los que, a mis efectos, debo enumerar los siguientes:

a) El derecho de acceso podrá ser restringido cuando acceder a la información suponga un perjuicio para:

- Las funciones administrativas de vigilancia, inspección y control [apartado *g*]).
- Los intereses económicos y comerciales [apartado *h*]).
- La política económica y monetaria [apartado *i*]).
- La garantía de la confidencialidad o el secreto requerido en procesos de toma de decisión [apartado *k*]).

b) La aplicación de los límites será justificada y proporcionada a su objeto y finalidad de protección y atenderá a las circunstancias del caso concreto, especialmente a la concurrencia de un interés público o privado superior que justifique el acceso.

7.2. Infracciones en materia de gestión económico-presupuestaria

En el Título II (Buen Gobierno) el Proyecto enumera, en su artículo 23, los principios éticos y de actuación que las personas comprendidas en su ámbito de aplicación de este Título observarán en el

ejercicio de sus funciones lo dispuesto en la Constitución española y en el resto del ordenamiento jurídico y promoverán el respeto a los derechos fundamentales y a las libertades públicas, y asimismo adecuarán su actividad a los siguientes principios (extracto los relativos a la gestión económico-financiera):

a) Principios éticos:

Actuarán con transparencia en la gestión de los asuntos públicos de acuerdo con los principios de eficacia, economía y eficiencia y con el objetivo de satisfacer el interés general.

b) Principios de actuación:

- Desempeñarán sus funciones con transparencia.
- Gestionarán, protegerán y conservarán adecuadamente los recursos públicos, que no podrán ser utilizados para actividades que no sean las permitidas por la normativa que sea de aplicación.

El régimen de infracciones en materia de gestión económico-presupuestaria contemplado en el artículo 25 puede subdividirse en dos grandes apartados: los que estrictamente derivan del incumplimiento de la normativa de gestión presupuestaria [apartados *a)* a *e)* y apartado *p)*] y los que se relacionan con incumplimientos de la Ley Orgánica 2/2012 [apartados *f)* a *o)*].

El primer grupo implica dar carácter de infracción, digamos «administrativa», a las consideradas por la Ley 47/2003, en su artículo 177, pero que requerían del ingrediente adicional del «perjuicio a la Hacienda Pública» para su consideración en procedimientos, administrativos o jurisdiccionales, de responsabilidad contable.

Artículo 25. Infracciones en materia de gestión económico-presupuestaria.

Constituyen infracciones muy graves:

a) La incursión en alcance o malversación en la administración de los fondos públicos [art. 177 de la Ley General Presupuestaria 1.a) «Haber incurrido en alcance o malversación en la administración de los fondos públicos»].

b) La administración de los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública sin sujeción a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro [art. 177 de la Ley General Presupuestaria 1.b) «Administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública estatal sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro»].

c) Los compromisos de gastos, reconocimiento de obligaciones y ordenación de pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, o en la de Presupuestos u otra normativa presupuestaria que sea aplicable [art. 177 de la Ley General Presupuestaria 1.c) *«Comprometer gastos, liquidar obligaciones y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en esta Ley o en la de Presupuestos que sea aplicable»*].

d) La realización de pagos reintegrables, de conformidad con lo establecido en el artículo 77 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, o, en su caso, en la normativa presupuestaria equivalente en el caso de Administraciones distintas de la General del Estado [art. 177 de la Ley General Presupuestaria 1.d) *«Dar lugar a pagos reintegrables de conformidad con lo establecido en el artículo 77 de esta Ley»*].

e) La ausencia de justificación de la inversión de los fondos a los que se refieren los artículos 78 y 79 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones o, en su caso, la normativa presupuestaria equivalente de las Administraciones distintas de la General del Estado [art. 177 de la Ley General Presupuestaria 1.e) *«No justificar la inversión de los fondos a los que se refieren los artículos 78 y 79 de esta Ley y la Ley General de Subvenciones»*].

f) El incumplimiento deliberado de las obligaciones establecidas en los artículos 12.5 y 32 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

g) La realización de operaciones de crédito y emisiones de deudas que contravengan lo dispuesto en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

h) La no adopción de las medidas necesarias para evitar el riesgo de incumplimiento previstas en el artículo 19 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

i) La suscripción de un convenio de colaboración o concesión de una subvención a una Administración Pública que no cuente con el informe favorable del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas previsto en el artículo 20.3 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

j) La no formulación del plan económico-financiero exigido por el artículo 21 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

k) La no presentación del plan de equilibrio exigido en el artículo 22 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, o la falta de puesta en marcha en plazo.

l) El incumplimiento deliberado e injustificado de las obligaciones de suministro de información o de justificación de desviaciones en el cumplimiento de medidas y planes previstos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

m) El incumplimiento deliberado de las medidas de corrección previstas en los planes económico-financieros y de equilibrio previstos en los artículos 21 y 22 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

n) La no adopción del acuerdo de no disponibilidad o la no constitución del depósito previsto en el artículo 25 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

ñ) La no atención al requerimiento del Gobierno previsto en el artículo 26 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

o) El incumplimiento de las medidas necesarias para garantizar la ejecución forzosa de las medidas adoptadas por el Gobierno previstas en el artículo 26 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril.

p) El incumplimiento injustificado de la obligación de rendir cuentas regulada en el Capítulo IV del Título V de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria [art. 177 de la Ley General Presupuestaria 1.f) *«Cualquier otro acto o resolución con infracción de esta Ley cuando concurren los supuestos establecidos en el artículo 176 de esta Ley»*].

El artículo 27 regula las sanciones y a nuestros efectos indica que *«por la comisión de las infracciones reguladas en el artículo 25 y las infracciones graves y muy graves reguladas en el artículo 26 se impondrá al infractor una o más de las siguientes sanciones:*

a) *La declaración del incumplimiento y su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».*

b) *La destitución en los cargos públicos que ocupen, salvo que ya hubieran cesado en los mismos.*

c) *La no percepción, en el caso de que la llevara aparejada, de la pensión indemnizatoria creada por el artículo 10 de la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio de 1981.*

d) *La inhabilitación para ocupar ninguno de los cargos incluidos en el artículo 22 durante un periodo de entre 5 y 10 años».*

«Cuando las infracciones pudieran ser constitutivas de delito, la Administración pondrá los hechos en conocimiento del fiscal general del Estado y se abstendrá de seguir el procedimiento mientras la autoridad judicial no dicte una resolución que ponga fin al proceso penal», y, asimismo, «cuando los hechos estén tipificados como infracción en una norma administrativa especial, se dará cuenta de los mismos a la Administración competente para la instrucción del correspondiente procedimiento sancionador, suspendiéndose las actuaciones hasta la terminación de aquél. No se considerará normativa especial la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria respecto de las infracciones previstas en el artículo 25, pudiéndose tramitar el procedimiento de responsabilidad patrimonial simultáneamente al procedimiento sancionador.»

La nueva situación determinará para los órganos de control la necesaria comunicación al órgano competente de las infracciones detectadas, sin necesidad, como ahora, de delimitar o valorar el posible perjuicio a la Hacienda Pública. En definitiva, nos encontraremos con posibles hechos o actuaciones que pueden tener una múltiple derivación (administrativa, contable, penal) por lo que parece que en principio lo más eficaz sería centralizar su conocimiento inicial en el órgano competente para el análisis más elemental (administrativo) y que correspondan a éste las comunicaciones posteriores que puedan entenderse necesarias, con los efectos que ello supondrá en cuanto a la continuación de actuaciones.

Concluye el precepto señalando que *«en todo caso la comisión de las infracciones previstas en el artículo 25 conllevará las siguientes consecuencias:*

a) La obligación de restituir, en su caso, las cantidades percibidas o satisfechas indebidamente.

b) La obligación de indemnizar a la Hacienda Pública en los términos del artículo 176 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria».

En este punto parece necesario un esfuerzo de clarificación para delimitar estos dos efectos entre sí de una parte, y de los de la responsabilidad contable en conjunto.

Por último debe tenerse en cuenta que el artículo 28 señala que *«el órgano competente para ordenar la incoación será:*

a) Cuando el alto cargo tenga la condición de miembro del Gobierno o de secretario de Estado, el Consejo de Ministros a propuesta del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

b) Cuando los presuntos responsables sean personas al servicio de la Administración General del Estado distintas de los anteriores, o al servicio de

otras Administraciones y se trate de las infracciones previstas en el artículo 25, letras f) a o), el órgano competente para ordenar la incoación será el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

c) Cuando los presuntos responsables sean personas al servicio de la Administración autonómica o local en supuestos distintos de los contemplados en la letra anterior, el procedimiento se incoará e instruirá por los órganos que tengan atribuidas estas funciones en aplicación del régimen disciplinario propio de las Comunidades Autónomas o entidades locales en las que presten servicios los cargos contra los que se dirige el procedimiento.»

Pero en cuanto al órgano «instructor» en este campo se contempla una excepción, ya que mientras en los supuestos previstos en las letras a) y b) del apartado anterior la instrucción de los correspondientes procedimientos corresponderá a la Oficina de Buen Gobierno y Conflicto de Intereses, regulada en la Ley 5/2006, de 10 de abril, de regulación de los conflictos de intereses de miembros del Gobierno y altos cargos de la Administración General del Estado, sin embargo en el supuesto en el que la infracción estuviera tipificada en el artículo 25, la instrucción corresponderá al órgano competente del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (en la actualidad sería la Inspección General del Ministerio).

Por último, no puedo dejar de citar la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, que añade el artículo 433 bis:

«1. La autoridad o funcionario público que, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la entidad pública de la que dependa, y fuera de los supuestos previstos en el artículo 390, falseare su contabilidad, los documentos que deban reflejar su situación económica o la información contenida en los mismos será castigado con la pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de uno a diez años y multa de doce a veinticuatro meses.

2. Con las mismas penas se castigará a la autoridad o funcionario público que, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la entidad pública de la que dependa, facilite a terceros información mendaz relativa a la situación económica de la misma o alguno de los documentos o informaciones a que se refiere el apartado anterior.

3. Si se llegare a causar el perjuicio económico a la entidad se impondrán las penas de prisión de uno a cuatro años, inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de tres a diez años y multa de doce a veinticuatro meses.»

Evidentemente no resulta discutible la consideración específica de este concreto supuesto de delito por «fraude contable» en el sector público, si bien debo señalar que, en mi modesta opinión (desde luego alejada de tecnicismos penales), la descripción del tipo presenta algunos aspectos confusos al acumular de forma inconexa supuestos específicamente contables con otros imprecisos de documentos previos o información posterior que no tendrían estrictamente dicho carácter. Igualmente considero insuficiente el precepto al no contemplar claramente el supuesto (que incluso me parece más relevante que el estricto fraude contable) de la ocultación de operaciones o hechos económicos a las Oficinas de Contabilidad para su adecuado registro. Seguramente las decisiones jurisprudenciales adecuarán todos estos posibles inconvenientes, pero tratándose del orden jurídico que nos ocupa hubiera sido deseable una mayor claridad directa.

La Economía de la Transparencia Pública: una primera aproximación

Andrés Fernández Díaz

Catedrático de Política Económica

Consejero Emérito del Tribunal de Cuentas

INTRODUCCIÓN

En la historia de la Economía del Bienestar, desde la obra seminal de A. C. Pigou, *The Economics of Welfare*, en 1920, hasta nuestros días, nos encontramos con tres etapas claramente diferenciadas. La primera de ellas, que además de la figura de Pigou incluye a Wilfredo Pareto y a Enrico Barone, se caracteriza por haber sentado las bases de la Welfare Economics, introduciendo los conceptos, análisis, técnicas y enfoques que de forma especialmente rigurosa desarrollaría el segundo de los autores mencionados, el «solitario pensador de Céligny», como lo llamaba habitualmente el genial J. A. Schumpeter. En el ocaso de los años treinta del siglo pasado aparece una nueva corriente, conocida con el nombre de «New Welfare Economics», y que agrupa, entre otros, a autores como Bergson, Kaldor, Hicks, Scitovsky, Samuelson, Little, Arrow y Graaff, destacando entre sus aportaciones la función de bienestar social y el principio de compensación. La evolución posterior de la Economía del Bienestar, o tercera etapa de la misma, recoge corrientes y enfoques críticos que podrían denominarse la «Novísima Economía del Bienestar» o «*Newest Welfare Economics*». En ella podemos encontrar planteamientos en el límite, como el de Nath, que niega en cierto sentido la existencia de la Economía del Bienestar, o con una crítica a la vez clara y refinada, precisa y compleja, como la de Hutchison. Asimismo hallamos en el núcleo de esta corriente el trascendental «teorema de la imposibilidad» de Arrow y la «teoría del *second best*» de Lipsey y Lancaster, surgida inicialmente

como un intento de superar o mejorar la WE para huir del rígido corsé del óptimo paretiano¹.

En esta tercera etapa nos hallamos, además, con la reacción frustrada de la Nueva Izquierda, por una parte, y con la apertura de nuevos caminos o áreas en el campo del análisis económico y de la economía normativa, por otra, áreas que fueron consideradas las «hijas legítimas» de la Economía del Bienestar. En efecto, partiendo de la incorporación de conceptos como el de «bienes públicos» y el de «externalidades», de importancia decisiva en el proceso de conocimiento, medición y modificación del bienestar social en todas sus formas y manifestaciones surgen ramas fundamentales de la economía en las que se abordan sus problemas y contenido en su integridad, metodológicamente hablando. Dichas ramas, cada una de ellas con su correspondiente denominación, van configurándose en las décadas de los setenta y de los ochenta, apareciendo las más recientes en los años noventa e incluso ya en nuestro siglo XXI. Entre ellas podemos destacar la Economía del Medio Ambiente (*Environment Economics*), la Economía de la Educación (*Economics of Education*), Economía de la Salud (*Economics of Health*), Economía de la Pobreza (*Economics of Poverty*), Economía de la Tercera Edad (*Economics of Aging*), Economía del Crimen (*Economics of Crime*), Economía de la Defensa (*Economics of Defense*), la Economía del Tiempo (*Economics of the Weather*), y más recientemente la Economía del Control (*Economics of Control*) y la Economía de la Corrupción (*Economics of Corruption*)². ¿Podemos añadir ahora a esta lista lo que podríamos denominar la Economía de la Transparencia (*Economics of Transparency*) siguiendo el enfoque y la metodología utilizados con las otras ramas ya mencionadas? Podemos, debemos, y ése es el propósito de esta primera aproximación al tema, y ello es así y se justifica dada la enorme importancia que en la actualidad está cobrando la necesidad de garantizar una gestión pública transparente, abierta y susceptible de ser permanentemente contrastada.

Hablar de la Economía de la Transparencia supone, al igual que sucede en las otras ramas de la Economía, intentar cuantificar el coste que le supone a un país practicar un mal control de la gestión pública y carecer del marco institucional y de los instrumentos de eva-

¹ Un desarrollo detallado de esta fase crítica, así como la bibliografía correspondiente, puede encontrarse en FERNÁNDEZ DÍAZ, A. (1976): págs. 187-197.

² FERNÁNDEZ DÍAZ, A. (1999a): págs. 35-57; TANZI, V. (1998): págs. 559-593; FERNÁNDEZ DÍAZ, A., y FERNÁNDEZ CORNEJO, J. A. (1999b): págs. 9-38.

luación que permitan que los agentes económicos y la sociedad en general tengan una información clara y completa de cuanto acontece y se deriva de dicha gestión. Este cálculo es posible, como se ha demostrado en sendos estudios en el marco de la Economía del Tiempo, cuando se cuantifica mediante modelos econoclimáticos los efectos de la meteorología sobre la economía nacional, llegando a resultados concretos y fiables. Hay que reconocer, sin embargo, que el perfil más cualitativo de la noción de transparencia puede hacernos pensar en la existencia de una mayor dificultad para conocer y medir el impacto económico que se produce como consecuencia de una falta de información de la actividad del sector público, pero el «parentesco» entre falta de transparencia y potencial corrupción nos puede ayudar en la tarea, como vamos a tener ocasión de comprobar más adelante.

Conviene poner de relieve que la que podría ser una nueva rama de la Economía del Bienestar, tal como pretendemos, se encuentra muy relacionada con la que desde comienzos de los ochenta se denominaba la *New Public Management* (NPM), un término global especialmente útil para introducir un buen número de ideas. Las obras de Peters y Waterman en 1982, y de Osborne y Gaebler en 1992, pueden considerarse sendos textos en los que se contiene y consagra esta materia, aportándose en ellos las posibilidades de transformación a gran escala de burocracias lentas, paternalistas y faltas de interés, en organizaciones públicas responsables, que buscan la calidad y la atención a los agentes económicos y a los ciudadanos en general³. En esta nueva concepción los gobiernos autorizan a esos ciudadanos a impulsar el control de la burocracia, miden las actuaciones de las agencias y conceden más importancia a los resultados que a los *inputs*, fijándose más en los objetivos y las misiones a llevar a cabo que en las reglas y regulaciones.

No resulta nada fácil dar una definición clara y precisa de la *New Public Management*, surgida en el Reino Unido en un intento de llevar a cabo una amplia reorganización del sector público, dada la avalancha de ideas diversas y la existencia en ocasiones de interpretaciones encontradas. Ello lleva a afirmar a algunos autores, en pocas palabras, que la nueva gestión pública, es decir, la que venimos llamando *new public management*, es *a multi-coloured tapestry*. Pero lo cierto es que el nuevo enfoque conduce durante los años ochenta a cambios importantes en la gestión pública del Reino Unido, gestión en la que se daba más énfasis al *doing more with less* y a la transferencia de

³ POWEL, M., y HEWITT, M. (2002): págs. 118-121.

modelos privados al sector público o, lo que es lo mismo, al intento de crear *quasi-markets* en el ámbito público⁴.

Con independencia de esa especie de *mélange* que se percibe en el nuevo modelo de gestión que se pretendía crear al amparo de una amplia reforma de la actividad pública, es preciso reconocer que, aunque no se refiriese a ella de manera explícita, se estaban sentando las bases de lo que posteriormente llamaríamos *transparencia*, y ello se deduce sin esfuerzo si consideramos que la NPM se abre a los ciudadanos, les induce a reclamar mayor control e incluso incorpora el modo de funcionar del mercado sin abdicar, evidentemente, del ejercicio de sus competencias. En nuestra opinión, pues, cabe considerar la nueva corriente, entre otras cosas, como unos primeros pasos o avanzadilla de lo que en la actualidad –en la lucha contra los delitos de corrupción, malversación, blanqueo de capitales, etc., en los campos fiscal y monetario–, podemos denominar la Economía de la Transparencia de la gestión pública.

LOS PRINCIPIOS BÁSICOS DE LA GESTIÓN PÚBLICA

Cuando en 1999 intentábamos abordar la posibilidad de definir los perfiles y el contenido de la que denominábamos «La Economía del Control» partiendo, como lo hacemos ahora, del nacimiento y evolución de la Economía del Bienestar, planteábamos la necesidad de conocer los principios básicos que han de regir la gestión pública, encontrándonos con algunos problemas de inconsistencia lógica, asumida y amparada por la normativa en vigor. Nos referíamos, por una parte, al hecho de que no pueden emplearse simultáneamente los términos «eficacia» y «eficiencia», ya que el primero está incluido en el segundo, y por otra, carece de sentido utilizar además el término «economía» debido a su amplitud e indefinición, y porque su ámbito abarca o contiene conceptos como los ya mencionados de eficacia y eficiencia, es decir, porque el todo contiene ya a las partes. Como consecuencia de ello llegábamos a la conclusión de que los principios realmente fundamentales en el control externo de la gestión y las cuentas de las Administraciones Públicas eran el de legalidad y el de eficiencia, prescindiendo, por las razones aducidas, de los de eficacia y economía. Pero en los momentos que vivimos ha quedado de manifiesto la necesidad de añadir el principio de transparencia a los dos que hemos considerado fundamentales, es decir, a los de legalidad y eficiencia. Al respecto, el cuadro nº 1 que se inserta a continuación puede resultar ilustrativo.

⁴ FERLIE, E.; ASHBURNER, L.; FITZGERALD, L., y PETTIGREW, A. (1996): págs. 1-9.

CUADRO Nº I
PRINCIPIOS BÁSICOS DEL CONTROL DE LA GESTIÓN PÚBLICA

Opción A	Opción B	Opción C	Opción C
Legalidad	Legalidad	Legalidad	Legalidad
Eficacia	–	–	–
Eficiencia	Eficiencia	Eficiencia	Eficiencia
Economía	Economía	–	–
–	–	–	Transparencia

Opción A: la empleada habitualmente.

Opción B: la regulada por Ley Orgánica.

Opción C: la derivada de la racionalidad económica.

Opción D: la opción C añadiendo el principio de transparencia.

Resulta evidente que el principio de transparencia se encuentra estrechamente vinculado tanto con el principio de legalidad como con el de eficiencia, vinculación que le permite y facilita llevar a cabo el análisis coste-beneficio que justifica la necesidad y exigencia de cumplir con el mismo, poniendo en funcionamiento todo cuanto sea preciso para conocer el comportamiento del sector público, evaluarlo, y poner los resultados al alcance de cuantos requieran esa información. En efecto, el seguimiento y control de en qué medida se respeta el principio de legalidad en toda gestión pública hace posible llegar a saber el grado de limpieza o de corrupción con el que se realiza dicha tarea, así como el coste que eventualmente ello supone para las arcas públicas. Por otra parte, la aplicación del principio de transparencia se relaciona de manera clara con el principio de eficiencia en el sentido de que, como sucede con el principio de legalidad, el conjunto de instituciones, técnicas e instrumentos de control permite calcular el coste que una gestión pública ineficiente supone para el conjunto de la economía. Esta estrecha vinculación constituye un elemento clave no sólo para saber hasta qué punto se desarrolla con acierto la gestión pública, sino para servir de base en el cálculo, nada fácil, de cuánto le cuesta a la economía de un país la falta de transparencia de sus cuentas y su gestión públicas. Además, a la hora de hacer un planteamiento formalizado como paso previo a la mencionada cuantificación, estos tres principios básicos se formulan como variables objetivos o variables de estado, cuya evolución conjunta es preciso conocer para emitir un diagnóstico de la situación y valorar en qué medida resulta imprescindible actuar sobre las variables instrumentos o de control. Como veremos posteriormente, la consideración de los principios básicos como variables objetivos supone un ejercicio que requiere cuidada atención por razones obvias y fáciles

de entender, pues no se trata de variables como la renta, el consumo, la inversión, el crecimiento de los precios o el paro, sino de principios que pueden ser considerados variables observables a las que pretendemos asignar valores en un dominio determinado.

Conviene poner de manifiesto que en el cuadro nº 1 hemos introducido como principio básico la transparencia, lo que sin duda constituye una novedad, resultado de la necesidad de atender demandas y derechos surgidos en el marco de una sociedad que ha evolucionado con inusitada rapidez. Pero este principio (objetivo) no aparece en solitario, sino que se relaciona con otros al amparo de nuevas normas que, como en el caso de la fiscalización y el control de los Presupuestos Generales del Estado, establece, tras la entrada en vigor de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, el cumplimiento de los nuevos principios (objetivos) de plurianualidad, estabilidad y transparencia, a los que nos referiremos en el apartado siguiente. Ello, a su turno, más allá de cualquier polémica y en el ámbito constitucional de la función fiscalizadora, supone para el órgano supremo del control de las cuentas y de la gestión de las Administraciones Públicas, es decir, para el Tribunal de Cuentas, la posibilidad claramente legitimada de penetrar y extenderse a toda la gestión económica y presupuestaria del sector público⁵.

A los efectos del análisis económico, que desarrollaremos más adelante, ha de tenerse en cuenta que el principio, objetivo o concepto de «transparencia» pivota entre los dos principios estrictamente básicos de legalidad y eficiencia, por una parte, y los más específicos y referidos a un aspecto concreto de la actividad económica, por otra, como son los ya mencionados de plurianualidad y estabilidad, cuando se aborda el capítulo importantísimo de la elaboración y ejecución de los Presupuestos Generales del Estado. Por supuesto, todo cuanto decimos tiene sentido en la medida en que consideremos la transparencia un principio de general aplicación y exigencia, en vez de limitarnos a encerrarlo en el ámbito exclusivo de la Ley de Estabilidad Presupuestaria y de la Ley General Presupuestaria.

EL MARCO LEGAL E INSTITUCIONAL

Como nos recordaba el presidente del Tribunal de Cuentas, Ubaldo Nieto de Alba, en la conferencia de clausura del acto de presentación en España del Informe Anual del Tribunal de Cuen-

⁵ Ver MEDINA GUIJARRO, J. (2007): págs. 15-46.

tas Europeo el 26 de octubre de 2006, la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria establecía los principios de estabilidad, plurianualidad, transparencia y eficiencia, de los que hemos hablado en el apartado anterior, viniendo a reformarla la Ley Orgánica 15/2006, de 26 de mayo, que introduce dos elementos. El primero de ellos busca flexibilizar el principio de estabilidad, planteando el equilibrio presupuestario en el ámbito temporal del ciclo económico y definiendo mecanismos de interacción entre las distintas Administraciones Públicas, en tanto que el segundo pretende regular las obligaciones de suministro de información, desarrollando con mayor precisión el principio de transparencia. En efecto, tras la reforma de 2006, el artículo 5 de la Ley de Estabilidad exige que los presupuestos contengan información que permita verificar no sólo el cumplimiento del objetivo de estabilidad, sino también la observancia de las obligaciones impuestas por las normas comunitarias en materia de contabilidad nacional. Asimismo, la nueva redacción del artículo 13 dispone que, precisamente en aplicación del principio de transparencia, se acompañará al Proyecto de Presupuestos Generales del Estado de información precisa para relacionar el equilibrio, déficit-superávit presupuestario con el calculado conforme a las normas del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales. A ello hay que añadir el Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, y finalmente, tras un largo paréntesis, el Proyecto de Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, aprobado en el Consejo de Ministros de 27 de julio de 2012. Este Proyecto consta de 29 artículos, 5 disposiciones adicionales y 9 disposiciones finales, dividiéndose su contenido en un Título I sobre Transparencia de la Actividad Pública y un Título II sobre Buen Gobierno. El Título I, que es el más relevante a nuestros efectos, se divide en tres capítulos referidos, respectivamente, al ámbito subjetivo de aplicación, a la publicidad activa y al derecho de acceso a la información pública.

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 participativa. 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 líderes 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»⁶.

En el preámbulo también se pone de manifiesto que para canalizar toda la información y facilitar el cumplimiento de la obligación de publicidad activa la Ley contempla la creación y desarrollo de un Portal de la Transparencia, aprovechando que las nuevas tecnologías nos permiten hoy utilizar herramientas de extraordinaria utilidad.

Deteniéndonos ahora en la vertiente institucional, es preciso hacer algunas consideraciones de especial relevancia con el fin de dejar clara nuestra postura sobre cuáles deben ser los organismos e instituciones que tengan competencias y realicen las tareas para velar por el cumplimiento de los principios fundamentales, por una parte, y para facilitar o exigir, según los casos, la transparencia que se requiere si pretendemos garantizar la más adecuada y eficiente gestión pública. Empezamos con dos afirmaciones que pueden parecer rotundas: «la mejor ley es la que se cumple», queriendo decir con ello que no debemos caer –como sucede en nuestro país en el campo de la educación, sometida a continuos vaivenes– en el error de crear una maraña legislativa; «las instituciones encargadas del control de la gestión pública y de coadyuvar en el logro de la máxima información y transparencia al respecto, en cualquiera de sus niveles y parcelas, deben ser siempre de carácter público», en contra de las tendencias a subrogar en empresas e instituciones privadas esta importantísima tarea.

Obviamente corresponde a la Intervención General del Estado (IGAE) y al Tribunal de Cuentas como máximos organismos de control interno y externo, respectivamente, tomar las medidas necesarias en el desempeño de sus funciones para alcanzar los objetivos y mejoras en la gestión pública que nos hemos propuesto, tomando la vía de la transparencia, apertura y acceso a la información. A estas instituciones principales hay que añadir aquellas que cumplen una misión similar en parcelas más concretas o específicas de la Administración Pública, como es el caso del cuerpo de interventores de la Administración Local, de habilitación nacional, de la Agencia Tributaria, de los inspectores de Trabajo, de los inspectores de Servicios de los Ministerios, o de todos aquellos órganos que ejercen un control parcial o sectorial. Consideramos que este marco institucional es más que suficiente para atender las necesidades implícitas en el buen

⁶ Proyecto de Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno (2012): pág. 3.

funcionamiento del sector público, pero en esta última etapa se han realizado esfuerzos para ampliar dicho marco al amparo de una reforma aparentemente más profunda, buscando favorecer el uso racional de los recursos públicos y la calidad de los servicios⁷. De esta forma, dentro de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales, surgió a manera de ensayo la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios, encuadrada en una primera etapa en el Ministerio de Política Territorial y Administración Pública y adscrita posteriormente mediante Real Decreto 256/2012, de 27 de enero, al nuevo Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. El carácter endogámico de esta institución que actúa a petición de parte, su falta de independencia, la escasa relevancia de lo realizado hasta el momento, junto al hecho de que la tarea encomendada ya la desarrollan principalmente y con buenos resultados la IGAE y el Tribunal de Cuentas, aunque como es sabido todo es mejorable, pone en duda la necesidad de su existencia y respalda nuestra opinión, ya anticipada, de que nos basta el acervo institucional existente contando con la garantía y exigencia de su buen funcionamiento.

Queremos insistir en el hecho de que no se debe confiar al sector privado esta tarea de control y evaluación bajo la fórmula de contratación externa de estos servicios por parte de los organismos públicos en la modalidad de asistencia técnica o consultorías. Se suele argumentar para justificar este mecanismo de externalización del servicio el mayor prestigio y rigor profesional de los evaluadores y auditores privados, su bajo coste en sistemas democráticos avanzados, su independencia del poder público y la seguridad de los resultados, todo ello basado, en nuestra opinión, en la creencia ya muy antigua y superada de que el sector privado gestiona siempre mejor que el sector público y en la injusta falta de confianza que se tiene en la capacidad, formación y entrega de los distintos cuerpos de funcionarios de la Administración Pública⁸.

Sobre este tema, en el que los operadores privados llevan tiempo insistiendo, es preciso recalcar que con una gestión verdaderamente eficiente y aprovechando al máximo los recursos humanos y materiales disponibles, hay más que suficiente con el marco institucional existente en la actualidad, no siendo necesario complicar más aún la estructura del sector público con nuevas fórmulas y ampliaciones re-

⁷ BOTE, V.; GARCÉS, M.; GARCÍA, A.; MARÍN, M., y NAVARRETE, F. (2007): págs. 20-21.

⁸ Para profundizar en el contenido de estas argumentaciones ver BOTE, V., y otros (2007): págs. 96-98.

dundantes que tan sólo sirven para despilfarrar y crear confusión a la hora de delimitar competencias. Se ha afirmado, por ejemplo, con cierta frecuencia, que no es posible que las instituciones públicas correspondientes puedan controlar la gestión de los 8.115 ayuntamientos que hay en España y que tendrían que delegar esta tarea en empresas consultoras y de auditorías; pero con los Organismos de Control Externo (OCEX) de las respectivas Comunidades Autónomas y el respaldo o actuación complementaria del Tribunal de Cuentas, siempre dispuesto a actuar cuando lo considere necesario o se lo requieran las Cortes Generales, es perfectamente posible llevar a cabo una buena tarea de seguimiento y control de la gestión del conjunto de las Corporaciones Locales, parte especialmente importante y delicada de las Administraciones Públicas.

Pero debemos volver ya sobre nuestros pasos y, basándonos en los principios considerados y en el marco legal e institucional existente, pasar al análisis económico y a su enfoque normativo en lo que respecta a la posibilidad de delimitar el contenido de lo que, según adelantábamos, podría denominarse la Economía de la Transparencia. Para ello comenzaremos con un planteamiento de tipo teórico, al que seguirán las necesarias especificaciones de los métodos y técnicas para llegar a tener una idea de lo que supone para el conjunto de la economía conocer de la forma más detallada y completa el desarrollo de la gestión pública, conocimiento que, como se deduce de cuanto hemos dicho con anterioridad, no es sino el resultado de la existencia de una inequívoca transparencia.

LA FORMALIZACIÓN DEL PROCESO

Basándonos en los principios básicos anteriormente considerados, podemos plantear de una manera genérica la formalización del núcleo de la Economía de la Transparencia, en el bien entendido de que se trata de una primera aproximación. Partiendo de las técnicas de la Teoría del Control Óptimo, podemos tomar como punto de partida el vector de las variables de estado u objetivos, \mathbf{x} , y el vector de las variables de control o instrumentos, \mathbf{u} . Así tendríamos.

$$\mathbf{x} = (x_1, x_2, x_3)$$

donde: x_1 = eficiencia; x_2 = legalidad; x_3 = transparencia;

$$\mathbf{u} = (u_1, u_2, u_3)$$

donde: u_1 = información; u_2 = marco institucional; u_3 = grado de control.

El proceso de realimentación entre las variables instrumentos o de control y las variables de estado u objetivos permite que la gestión pública evolucione de manera óptima si se cumple la condición de que se maximice la funcional⁹:

$$J[\mathbf{x}, \mathbf{u}] = \int_0^T F[\mathbf{x}, \mathbf{u}, t] dt$$

estando definida la evolución del sistema por las ecuaciones de estado

$$\dot{x}_i = \frac{dx_i}{dt} = f_i[\mathbf{x}, \mathbf{u}, t] \quad (i = 1, n)$$

Estas variables de control, es decir, la información, el marco institucional y el grado de control, pueden considerarse observables y sólo pueden tomar valores dentro de un conjunto restringido Ω . Además poseen una componente cualitativa que es preciso tener en cuenta en la medición con el fin de llegar a cuantificar su impacto en las variables objetivos, es decir, en la legalidad, en la eficiencia y en el grado de transparencia que tiene que darse en la gestión pública. Pero estamos tratando de un enfoque cardinal y no ordinal (como podría ser el que, empleando los multiplicadores de Lagrange, maximizara una función de utilidad con una ecuación de restricción), y como tal enfoque cardinal tienen que existir procedimientos e instrumentos matemáticos para encontrar una solución cuantitativa. De hecho, para resolver los problemas derivados de este enfoque se han empleado habitualmente tres técnicas básicas: el cálculo de variaciones, el principio de Pontryagin y la programación dinámica, cada una de ellas con sus ventajas e inconvenientes, unas veces de tipo práctico y otras desde el punto de vista teórico y metodológico. Dada su complejidad no entramos en el análisis de dichas técnicas, remitiéndonos a la bibliografía básica existente, que las desarrolla con todo detalle¹⁰. Pero de lo que se trata en esta formalización de tipo general es de poner de manifiesto que el manejo adecuado de las variables instrumentos, es decir, la información, el marco institucional y el grado de control, determina y hace posible alcanzar un alto nivel de eficiencia y un escrupuloso respeto de la legalidad, así como obtener la transparencia necesaria para que en un proceso de *feed-back* el conocimiento que de la misma se deriva permita mejorar y eventualmente corregir de manera continua la evolución de la gestión pública.

⁹ Se define la funcional, en su forma más sencilla, como la aplicación lineal de un espacio vectorial en otro espacio vectorial. Ver, para un análisis más profundo, RIESZ, F., y SZ-NAGI, B. (1990): págs.105-140.

¹⁰ Ver FERNÁNDEZ DÍAZ, A. (1976): *op. cit.*, págs. 169-183.

Las interacciones entre todas estas variables, que convertimos en observables y, por tanto, medibles a través de indicadores, nos ayudan a conocer las consecuencias en términos de coste para el conjunto de la economía si no se corrigen, tras las evaluaciones y el control correspondiente, todas las desviaciones de los objetivos perseguidos. Dicho coste puede evitarse o, al menos, reducirse sensiblemente, y en esta tarea el papel que juega el hecho de una clara e indiscutible transparencia de la gestión pública resulta lo suficientemente importante y transcendental como para justificar el atrevimiento que supone, en el marco de la actual Economía del Bienestar, plantear la posibilidad de hablar de una «Economía de la Transparencia».

La formalización que hemos escogido a modo ilustración, empleando funcionales que hay que maximizar para lograr una trayectoria óptima de los objetivos, está planteada de forma genérica, pues a la hora de aplicarla a un caso concreto es preciso conocer las ecuaciones que, basándonos en los respectivos indicadores o valores de las variables observables, establecen las relaciones matemáticas entre dichas variables, tanto de estado como de control. Así, por ejemplo, cabe destacar la estrecha relación existente entre el grado de control u_3 (variable instrumento) y la transparencia x_3 (variable objetivo), relación especialmente importante porque sin un control real y efectivo no se puede alcanzar el nivel de transparencia que exigen los agentes y operadores, y sin esa transparencia es imposible alcanzar un control exhaustivo de la gestión pública.

En trabajos que hemos realizado en el campo de la Economía del Tiempo para conocer los efectos de la meteorología sobre la economía nacional analizábamos distintos tipos de modelos econoclimáticos, y entre ellos destacábamos las ventajas de los modelos de correlación canónica, cuya aplicación al caso de España dio buenos resultados¹¹. Creemos que esta técnica cuantitativa puede ser extrapolable al tema que nos ocupa, es decir, a la tarea de conocer en qué medida las variables de control ya consideradas (u_1, u_2, u_3) impactan en el logro de los objetivos perseguidos (x_1, x_2, x_3) .

La información de partida es la serie de observaciones de cada uno de los conjuntos de variables; la relativa a las variables de control:

$$\mathbf{u} = (u_1, u_2, u_3)$$

¹¹ FERNÁNDEZ DÍAZ, A.; MARTÍN PLIEGO, J.; PAREJO GÁMIR, J. A., y RODRÍGUEZ SAIZ, L. (1987): págs. 248-256. FERNÁNDEZ DÍAZ, A., y MARTÍN PLIEGO, J. (1994): págs. 45-66.

y la que recoge los objetivos planteados en la gestión pública:

$$\mathbf{x} = (x_1, u_2, u_3)$$

La correlación canónica es una técnica estadística en la que se pone en relación un conjunto de variables a explicar con otro conjunto de variables que intentan ser factores de explicación. A partir de aquí, el objetivo inicial de esta técnica multivariante es la determinación de las variables canónicas, que se definen como combinaciones lineales de las variables de cada conjunto, es decir:

$$u_j^* = \beta_1 u_1 + \beta_2 u_2 + \beta_3 u_3$$

$$x_j^* = \alpha_1 x_1 + \alpha_2 x_2 + \alpha_3 x_3$$

con las siguientes condiciones:

1ª Que siendo ρ_j el coeficiente de correlación lineal entre cada par de variables resumen u_j^* y x_j^* , se verifique que:

$$\rho_1 > \rho_2 > \rho_3 > \dots$$

es decir, que el primer par de variables canónicas sean las que tengan una mayor correlación entre sí, con lo que la primera variable canónica de un grupo será la combinación lineal de ese grupo que esté más correlacionado con una cierta combinación lineal del otro conjunto, por lo que constituirá la mejor explicación sintética de un grupo respecto al otro.

2ª El segundo par de variables canónicas se selecciona por ser las que figuran en segundo lugar en cuanto a su correlación, pero con la condición de que estén a su vez incorrelacionadas con las anteriores. Las terceras variables canónicas estarán incorrelacionadas con los dos pares primeros, y así sucesivamente.

El problema se plantea en la estimación de los coeficientes β_{ij} y α_{ij} de las variables canónicas, los cuales pueden obtenerse mediante la aplicación iterativa de un método de optimación con restricciones, como el de los multiplicadores de Lagrange, al que nos referíamos anteriormente, y que recoja las condiciones anteriores.

TRANSPARENCIA Y POLÍTICA ECONÓMICA

Aunque el título de este trabajo se refiere a la transparencia de la gestión pública en general, podemos hacer explícito su contenido en el campo específico de la política económica y detenernos en la exigencia de contar con aquella (la transparencia) en la aplicación y desarrollo de la misma. A fin de cuentas, la política económica consiste

en asignar unos instrumentos o conjunto de medidas que, basados en los modelos de decisión que requiere la estructura económica del país, permitan alcanzar los objetivos propuestos por el *policy maker* con el fin de modificar una realidad económica que ni es deseable ni satisfactoria¹².

De hecho, y como se deduce de cuanto se ha considerado hasta el momento, la existencia o no de un nivel suficiente de transparencia en la actividad del gobierno está cobrando una importancia creciente en la actualidad, más allá incluso de los círculos estrictamente académicos. Ya en el año 2001 el Fondo Monetario Internacional (FMI) publicaba un libro titulado *Manual on Fiscal Transparency* en el que se hacían recomendaciones de cómo podían organizarse las instituciones y las cuentas en orden a impulsar la transparencia, percibiéndose de manera clara que la transparencia fiscal constituía algo esencial para la correcta toma de decisiones, para garantizar un mínimo de responsabilidad y para mantener la disciplina fiscal.

Los artículos publicados en los últimos años sobre la materia abordan principalmente el estudio del impacto de la transparencia sobre los déficits presupuestarios, sobre el volumen de la deuda pública y en el grado de eficiencia del sistema impositivo¹³. Asimismo los enfoques y modelos habitualmente empleados permiten conocer los efectos de la transparencia sobre la composición del gasto del gobierno entre transferencias socialmente dispendiosas y bienes públicos realmente beneficiosos, comprobándose que los sistemas fiscales más transparentes tendrían una menor proporción de gastos en transferencias y déficits más reducidos.

Otro aspecto que se contempla en trabajos que relacionan la transparencia con problemas y aspectos de la política económica es el que se refiere al carácter anticíclico o procíclico de la política fiscal, bien en los países de la OCDE o en aquellos que se encuentran en vías de desarrollo. En los países avanzados, cuando se produce un *boom* económico funcionan los estabilizadores automáticos, produciéndose una reducción del gasto público y un aumento de los ingresos impositivos, dando lugar a un superávit presupuestario. Sin embargo, con gran frecuencia, en los países en vías de desarrollo suele ocurrir lo contrario, comportándose la política económica de manera procíclica, es decir, aumentando el gasto público, así como el déficit cuando hay un *boom*, y cayendo el gasto a la vez que disminuye el dé-

¹² FERNÁNDEZ DÍAZ, A.; PAREJO GÁMIR, J. A., y RODRÍGUEZ SAIZ, L. (2011): págs. 25-37, 52-73, 75-95.

¹³ GAVAZZA, A., y LIZZERI, A. (2009): págs. 1023-1026.

ficit en caso de recesión de la economía. En los casos en los que se cuenta con recursos abundantes, esto es, en situaciones de *boom*, el agente u operador tiene que hacer frente en muchas ocasiones a gobiernos corruptos que destinan parte de los ingresos a consumo público improductivo, o que de manera directa se apropian de ingresos impositivos, dándose estos hechos delictivos en diferentes niveles de las Administraciones Públicas. Este problema de la «agencia», en el sentido y marco de la microeconomía, interactúa con la carencia de información, lo que es posible por la falta de transparencia de la gestión pública. De ese modo la política económica se ve obstaculizada y distorsionada en coyunturas favorables, en las que el agente demanda más servicios o exige menos impuestos, pero que no repara, porque carece de capacidad de observar, en lo que está aconteciendo en el ámbito público, es decir, en los comportamientos irregulares y en la corrupción¹⁴.

En el marco de referencia de la Nueva Economía Institucional resultan del máximo interés, a los efectos del tema que nos ocupa, las palabras pronunciadas por el profesor Terceiro Lomba en el discurso de recepción en la Real Academia Española, leído el 18 de noviembre de 2012: *«Los países prósperos son aquellos que han creado un amplio conjunto de instituciones formales para gobernar los mercados: sistemas fiscales equitativos; marco legal estable que proporcione seguridad jurídica y, especialmente, protección de los derechos de propiedad; tribunales que hagan cumplir los contratos, y bancos centrales que garanticen la estabilidad monetaria y financiera. Las economías desarrolladas tienen un sector público que consume una parte apreciable de sus recursos y una alta calidad en las instituciones que regulan la actividad económica. Y esto sucede porque los mercados se desarrollan y son más eficaces cuando cuentan con el apoyo y supervisión de instituciones públicas sólidas, de tal forma que el Estado y los mercados se complementan, no se sustituyen, como nos recuerda Rodrik»*¹⁵. Para que esta relación entre el Estado y los mercados sea realmente fructífera es imprescindible, y en ello estaba pensando sin duda el profesor y académico J. B. Terceiro, contar con la transparencia de la gestión pública, basada en un flujo, suficiente, constante y fiable de información.

Nos parece conveniente recordar que cuando se estudian los instrumentos de la política económica, y más concretamente los de la política monetaria, se observa la gran influencia que ejerce el manejo de la información y, por ende, de la transparencia, como un instru-

¹⁴ ALESINA, A. ; CAMPANTE, F. R., y TABELLINI, G. (2008): págs.1006-1008.

¹⁵ TERCEIRO, J. B. (2012): pág. 60.

mento en el que se percibe un importante componente psicológico. Nos referimos, en concreto, al instrumento cualitativo conocido como *announcement effects*, utilizado con mucha frecuencia por el Banco de Inglaterra, que juega un papel realmente importante en la política monetaria y que consiste en hacer que las opiniones del Banco Central sean conocidas por el público, y poder influir, a través de ellas, sobre el comportamiento de los diversos operadores económicos, así como sobre las expectativas empresariales. Por supuesto, constituye una condición necesaria para que este instrumento sea eficaz y alcance sus objetivos el hecho de que el Banco Central desempeñe un papel relevante en la configuración de la política económica del país y/o que tenga un nivel suficiente de prestigio.

Si consideramos ahora la política fiscal como otro de los instrumentos fundamentales de la política económica podemos constatar igualmente el papel fundamental de la transparencia. No podemos escamotear lo que al respecto dice Stiglitz, uno de los grandes especialistas de la Economía Pública: «*As an economist of the public sector, I have long argued for the virtues of transparency and openness. In one of my earlier textbooks, I contrasted two views of taxation: one view described the art of taxation as akin to plucking a goose in a manner that ensure that it does not squawk. The value-added tax is consistent with this mindset; one of its alleged virtues is that individuals pay the tax drips and drabs, so they are never fully conscious of how much they pay for public services. I had taken the contrasting view of taxation, arguing that one of the major attributes of a good tax system was transparency*»¹⁶.

Reparemos en el hecho de que cuando nos hemos referido al instrumento concreto de política monetaria (*announcement effects*) no estábamos hablando del control de la gestión pública mediante la transparencia que conlleva un alto nivel de información, sino del aprovechamiento por parte del gobierno de la publicidad y el asesoramiento que despliega con esta medida con el fin de lograr sus objetivos. Pero, a fin de cuentas, lo que queremos poner de relieve en cuanto se ha dicho es que la transparencia constituye un elemento clave para la puesta en práctica y efectividad de la política económica, bien porque al estar debidamente informados los agentes pueden influir en el correcto funcionamiento del sector público o, como señalábamos con anterioridad, favoreciendo directamente los resultados de las medidas aplicadas por el *policy maker*.

¹⁶ STIGLITZ, J. E. (1999): págs. 3-4. Nota: La expresión ... *as akin to plucking a goose in a manner that ensure that it does not squawk* (es algo parecido a desplumar un ganso de una manera que asegure que no dará alaridos) la toma Stiglitz, como él mismo reconoce, de un ministro de Luis XIV.

Antes de finalizar este apartado es preciso hacer notar que en el marco de la relación existente entre el grado de transparencia de la gestión pública y la política económica algunos trabajos e investigaciones se han centrado en la posibilidad de definir y alcanzar un nivel óptimo de transparencia económica. El campo mejor abonado para llevar a cabo este tipo de análisis es el de la política monetaria, pues en los últimos años el mayor desarrollo de los bancos centrales ha consistido precisamente en el aumento de la transparencia monetaria. En particular, donde se ha avanzado más y llegado más lejos en la búsqueda de mecanismos para asegurar la transparencia ha sido en lo que atañe al objetivo de inflación. Esa transparencia tiene, lógicamente, sus dimensiones, que se refieren a los objetivos perseguidos, al proceso de toma de decisiones internas, a las predicciones y modelos que realiza y emplea el banco central, a la comunicación de sus políticas y actuaciones, así como al marco instrumental y a errores de control, constituyendo una medida de la transparencia la cuantía y calidad de la información, así como la facilidad con la que llega a los agentes¹⁷.

En el intento de encontrar el óptimo de transparencia económica, y siguiendo con la parcela concreta de la política monetaria, es preciso la modelización en términos del alcance que tiene la difusión de la información por parte del banco central de su visión del estado de la economía. Pero esta difusión puede diferir ampliamente, pasando de dar a conocer a los agentes, de manera clara, completa y detallada, todo cuanto se refiere a sus objetivos y medidas de tipo monetario o, por el contrario, limitarse a una información resumida, escasa, de corto alcance y diseñada para una audiencia más reducida y altamente especializada. Resulta evidente que, entre uno y otro extremo, cabe contar con una posición intermedia que, estudiada con el obligado rigor y la formalización necesaria, pueda conducirnos a la optimización de la transparencia que estamos buscando.

Algunos autores, como Morris y Shin, en la búsqueda de este óptimo plantean cuestiones delicadas que tratan de explicar con refinados análisis matemáticos y econométricos, cual es su postura respecto a la transparencia de la gestión del sector público, afirmando que cuando los agentes no tienen información privada el flujo de información pública aumenta siempre el bienestar, pero que cuando tienen acceso a fuentes independientes de información resulta ambiguo y discutible el hecho de que las declaraciones, datos e informes públicos den lugar a una mejora de los niveles de bienestar¹⁸. Estos auto-

¹⁷ WALSH, C. E. (2007): págs. 5-7.

¹⁸ MORRIS, S., y SHIN, H. S. (2002): págs. 1-7.

res parten de un modelo que contempla una estrategia en la que los agentes se comportan dentro del espíritu de la que Keynes denominaba *beauty contest* en su *General Theory* de 1936. Dentro de los términos de dicha referencia, y tras un desarrollo prolijo y detallado, Morris y Shin lo comparan con el conocido modelo de Lucas-Phelps, *island economy model*, llegando a la conclusión de que este último no aborda el punto clave de en qué medida la información afecta al bienestar económico. Los autores apuestan, pues, por el elegante modelo que ellos aportan en su trabajo y que les conducen a afirmar, en última instancia, que la información pública y privada son más sustitutivas que complementarias, y que anticipar por parte del gestor público los efectos de determinadas medidas de política económica puede influir negativamente en los resultados. Esta forma de pensar, que nos recuerda el problema de la *self-fulfilling expectations* o expectativas autorrealizables, no permite, sin embargo, afirmar que Morris y Shin niegan la necesidad y los beneficios de la transparencia en la actividad pública, vía la correspondiente información que proporcionan los organismos gubernamentales. Ésa es al menos nuestra percepción, frente a no pocos estudiosos de este tema que consideran que los profesores de la Yale University y de la London School of Economics, nuestros repetidas veces mencionados autores, no son partidarios de la transparencia del sector público. Al respecto, y con ello concluimos este apartado, Svensson, del National Bureau of Economic Research, tras un análisis y seguimiento puntual del modelo de Morris y Shin afirma que «... *the obvious conclusion is that, for reasonable parameters, social welfare is increasing in transparency in the Morris and Shin model. Furthermore, a conservative benchmark of equal precision of the public and private signals leads to higher social welfare than when there is no public information*»¹⁹.

LOS COSTES DE LA FALTA DE TRANSPARENCIA DE LA GESTIÓN PÚBLICA

Decíamos en la introducción que, como sucede en las diferentes ramas de la Economía del Bienestar, en la Economía de la Transparencia de lo que se trata esencialmente es de conocer el coste económico que supone para una economía el hecho de que la actividad que lleva acabo el sector público no sea bien conocida por parte de la sociedad y sus componentes, sean estos ahorradores, consumidores, inversores, perceptores de los distintos servicios públicos o, más ge-

¹⁹ SVENSSON, L. E. O. (2005): pág. 6.

néricamente, contribuyentes. Cada uno de ellos, en cualquiera de estas vertientes, puede calibrar cómo le afecta la gestión pública y, si considera que ésta no es eficiente, puede reclamar un cambio de rumbo o las necesarias modificaciones de la política económica que se está aplicando. Mas para hacer posible esta interacción entre los agentes o componentes del sistema económico y el gobierno es condición indispensable disponer de la información relativa a la elaboración y puesta en marcha de dichas medidas, es decir, de la transparencia necesaria y exigible de la actividad pública. El conocimiento de esa información, así como el hecho de poder contar con la debida transparencia, permite poner en marcha un mecanismo que normalmente tendría como consecuencia la mejora y un especial cuidado en la administración de las cuentas públicas, disminuyendo o erradicando las actuaciones ilegales y delictivas, como el incumplimiento de las leyes sobre contratación pública, la existencia de comisiones y sobornos, la colaboración o permisividad en el blanqueo de capitales, la prevaricación, el cohecho, el tráfico de influencias, la malversación de los caudales públicos y la corrupción en general como paraguas que cubre el amplio espectro de lo que se conoce como la «criminalidad organizada». Ajit Mishra, uno de los autores más relevantes en materia de corrupción dice al respecto: «*Greater transparency and spread of information would obviously have an impact on corruption. But a lot depends on whether information is «hard» or «soft». Soft information can be easily manipulated and controlled by those in power. As we discussed earlier, technological improvements can lead to more information being hard; but soft information is not going to be eliminated altogether. The credibility of the information provider (that is, media) would have a significant bearing in the case of soft information*»²⁰.

Resulta evidente que los costes de una falta de transparencia en la actuación pública pueden ser muy elevados y suponer un porcentaje significativo y nada desdeñable del PIB de una economía, pero el cálculo de dichos costes constituye una tarea nada fácil de realizar. No obstante podrían plantearse varios procedimientos para llevar a cabo este cálculo y obtener una cuantificación relativamente ajustada y fiable, pero no procede detenernos aquí en esta materia específica, de carácter técnico y que merece un análisis exclusivo y detallado. Sin embargo, y a modo de ilustración, pueden manejarse cifras globales estimadas por algunos autores y organismos internacionales y que se atribuyen o refieren a la corrupción como la manifestación síntesis y envolvente del conjunto de delitos que mencionába-

²⁰ MISHRA, Ajit. (2005): págs. 29-30.

mos con anterioridad. Así, por ejemplo, John Walker estimaba ya en 1999 que el lavado de dinero procedente de todas las fuentes, una variable igualmente significativa y estrechamente vinculada a la corrupción, alcanzaba la cifra de 2,85 billones de dólares, algo más del 2% del PIB mundial de aquel año. Por su parte, y este dato es fundamental, el Banco Mundial calculaba más recientemente el coste total de la corrupción en el 5,5% del PIB mundial o, lo que es lo mismo, en 3,3 billones de dólares, aproximadamente. Este coste, que, como puede apreciarse, es verdaderamente importante, disminuiría de manera notable, correspondiendo a cada país su parte alícuota, si la información existente y disponible fuese completa y fiable, es decir, si la gestión pública fuese transparente y conocida en todas sus fases.

Pero esa información y la consiguiente transparencia no persiguen tan sólo combatir las irregularidades y delitos en el ámbito público, lo cual, a su turno, supone el cumplimiento de la legalidad, sino que también tiene como objetivo conocer y mejorar la eficiencia de las Administraciones Públicas, pues una gestión ineficiente, como es fácil de entender, tiene un alto coste para la economía.

Aunque parezca un juego de palabras, evitar o disminuir estos costes supone en realidad obtener el beneficio de contar con un sector público que respeta y hace posible la transparencia de su actividad económica, algo que no incurre en especiales gastos adicionales, dado que sería suficiente funcionar con las instituciones de control que ya tenemos, pero con la condición de que estas últimas desarrollen su labor con la máxima eficiencia y el aprovechamiento óptimo de sus recursos. Como consecuencia del beneficio que se obtendría acabando con la corrupción en su sentido más amplio, y mejorando de manera sensible la eficiencia en la gestión que llevan a cabo todas las Administraciones Públicas, y si se tiene en cuenta que ello no tendría por qué implicar importantes costes adicionales, parece claro que tendríamos un saldo positivo en el análisis coste-beneficio implícito en nuestra reflexión. Éste constituye, sin duda, el núcleo de lo que entendemos por Economía de la Transparencia como nueva rama de la moderna Economía del Bienestar, algo que puede interpretarse como una «pretensión» aventurada, pero que, en nuestra opinión, resulta necesaria dado los profundos cambios que está experimentando la sociedad en todos los órdenes en esta primera parte del siglo actual.

A todo ello hay que añadir, partiendo de un punto de vista normativo y del mensaje fundamental que se deriva del desarrollo de una teoría positiva de la conducta de los actores que forman parte de la actividad política-económica, que el proceso de toma de deci-

siones y de ejecución de las políticas económicas dista mucho de ser perfecto; en otras palabras, los fallos del sector público o fallos en la intervención son al menos tan relevantes como los fallos del mercado. Bajo esta perspectiva, a la hora de evaluar la pertinencia o no de una determinada política económica, no bastará con demostrar que existe un fallo de mercado y que la ganancia de bienestar derivada de su corrección (descontados los costes de las distorsiones inducidas por la propia política y otros costes administrativos y presupuestarios) resulta positiva; además, será preciso demostrar que el coste de la intervención en términos de fallos en la actuación de los propios decisores políticos no supera a aquélla. Todo ello, evidentemente, hay que tenerlo muy en cuenta a la hora de calcular los costes finales de la falta de transparencia y, *mutatis mutandis*, el beneficio neto que la existencia de la misma supone para la economía y para la sociedad en su conjunto.

LA EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LA GESTIÓN PÚBLICA

De cuanto hemos considerado en los apartados anteriores se deduce la necesidad de llevar a cabo la evaluación de los resultados de la actividad del sector público, pues sólo así estaremos en condiciones de saber cómo hay que actuar para corregir las eventuales distorsiones, desviaciones o irregularidades que se hayan producido en el ejercicio de sus funciones, todo ello partiendo, evidentemente, del conocimiento que la transparencia ha hecho posible de cómo se ha actuado en el desarrollo de la compleja actividad pública.

La realización de esta tarea requiere responder a dos interrogantes: quién la debe llevar a cabo y cómo ha de hacerlo. Dicho de otra manera, a qué instituciones se les puede encargar o asignar esta evaluación y cuáles serían los métodos y técnicas a aplicar. Sobre el primer interrogante ya nos manifestábamos al hablar del marco institucional, poniendo de relieve, por una parte, que los procesos de control y evaluación de los resultados deberían hacerse dentro de la propia Administración Pública, aprovechando al máximo su potencial y posibilidades, y por otra, excluir la participación privada por las razones que exponíamos con anterioridad. A este respecto es preciso recordar los fracasos y el hundimiento de grandes empresas multinacionales de asesoría, como fue el caso de Arthur Andersen, hasta el año 2002 una de las grandes empresas auditoras del mundo, provocado por la cortedad de miras que suponía la frenética rotación de sus empleados, que eran sustituidos por nuevos contratados justo cuando empezaban a moverse con holgura en su trabajo, dando lu-

gar con ello a una clara pérdida de calidad de sus informes y, como consecuencia previsible, a la pérdida paulatina de su prestigio y de la confianza de sus clientes. Más recientemente, o para ser precisos en la actualidad, se ha puesto en tela de juicio la labor realizada por parte de Deloitte en la puesta en práctica de la reforma del sistema financiero en España, con un elevado coste para los bancos que le encomendaron tan delicada gestión.

Dejando clara nuestra postura sobre este punto, y partiendo, pues, de que las evaluaciones deben de hacerse en el marco del propio sector público, cabe preguntarse si para ello nos bastamos con la estructura institucional existente o, por el contrario, habría que crear nuevos organismos o instituciones para el desempeño de esta actividad. La respuesta la insinuábamos cuando, como hemos dicho, abordábamos el punto concreto del marco institucional, afirmando que no era necesario crear nuevas instituciones, sino sacar el máximo rendimiento de las existentes. Pero nos encontramos con el hecho de que al amparo de la Ley 28/2006, de 18 de julio, ya referida, nació la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios. Siendo pragmáticos, y dada la existencia de una Agencia que además es pública, parece sensato aceptar que cumpla sus funciones evaluativas, aunque con la doble condición de que funcione con la mayor eficiencia, y definiendo de manera inequívoca cuáles son sus competencias con el fin de evitar que invada y duplique el funcionamiento de los órganos de control interno y externo, que son, en definitiva, los que tienen la última palabra.

En cuanto al segundo interrogante, es decir, al conjunto de métodos y técnicas para llevar a cabo las evaluaciones de programas públicos y de medidas de política económica, supone entrar en un capítulo de la Economía de la Transparencia variado, importante, complejo y no exento de cierta dificultad. Los distintos procedimientos de evaluación se basan de manera generalizada en el manejo de indicadores que reflejen adecuadamente los resultados de la actuación pública, indicadores que se han beneficiado en gran medida de las mejoras tecnológicas que han reducido los costes de obtención, almacenamiento y proceso de la información. En términos generales suele hablarse de indicadores administrativos, indicadores de capacidad, indicadores de proceso, indicadores de resultados e indicadores de eficiencia, todos ellos bajo el paraguas de la denominación genérica de indicadores de gestión o de «evaluación del desempeño». Conviene señalar al respecto que no se deben subvalorar los indicadores de proceso frente a los de resultado y eficiencia, tanto por la dificultad de obtener una medida robusta del resultado en el ámbito público

como por el interés que los indicadores de proceso tienen en determinados contextos y circunstancias para los propios usuarios del servicio por su relación con factores de calidad²¹.

Pero los indicadores son tan sólo herramientas de trabajo, más o menos complicadas, que han de utilizarse siguiendo un método determinado en cada caso y pensando en los destinatarios de la información. En efecto, como señala Bote *et al.*, «habida cuenta de los diferentes objetivos y usos prácticos que se pueden dar a la evaluación de resultados y de los distintos destinatarios potenciales de la información (gestores y decisores públicos, representantes políticos, órganos de control de la Administración, organismos internacionales, ciudadanos, etc.), debe existir una adaptación de la estructura y del contenido de los informes de evaluación a las necesidades particulares de cada usuario, dado que sus objetivos y necesidades alternativas son diferentes... En cualquier caso, todos los ejercicios de evaluación, independientemente de su uso final y del agente receptor del mismo, comparten la necesidad de determinar de forma precisa el efecto atribuible a la actuación pública»²², que es en definitiva de lo que se trata.

En esencia, lo que hay que retener es que la evaluación de la gestión y de los programas públicos son instrumentos que emplean indicadores y herramientas con información cuantitativa y cualitativa, y que están orientados a servir de retroalimentación para la asignación eficiente y con arreglo a ley de los recursos públicos, para la mejora de la gestión, así como para lograr mayor transparencia de la acción gubernamental.

En la literatura sobre la evaluación de programas públicos, por cierto muy abundante y cuidada en los países y organismos iberoamericanos, existen numerosos análisis en torno a los problemas de causalidad existentes en la evaluación al presentarse no pocas dificultades para establecer relaciones de causa-efecto, debido a que gran parte de los fenómenos sociales en los que intervienen los programas públicos tienen un origen y una evolución de tipo multifactorial, lo que provoca problemas de interacción entre las variables que son atribuibles al impacto del programa y aquellas que evolucionan de forma independiente²³. No resulta trivial indicar que lo que hemos denominado «problemas de causalidad» es lo que también se conoce como el «problema de la atribución», consistente en evaluar qué parte de las variaciones en las condiciones socioeconómicas de los ciuda-

²¹ ÁLVAREZ GARCÍA, S.; PEDRAJA CHAPARRO, F., y SALINAS JIMÉNEZ, J. (2004): páginas 105-108.

²² BOTE, V., *et al.* (2007): págs. 33-36.

²³ ILPES (2003): págs. 36-37.

danos son consecuencias directas y efectivas de las actuaciones realizadas en un determinado programa dentro del ámbito público.

Para terminar, y con el fin de evitar confusiones, hay que dejar bien claro un problema terminológico. Nos referimos a que cuando se habla de evaluación interna y evaluación externa es preciso no confundirlas con el control interno (IGAE) y el control externo (Tribunal de Cuentas y OCEX), pues de lo que se trata es de un proceso de evaluación añadida, y sin detrimento de las competencias de los órganos superiores de control, que contempla programas y actuaciones concretas partiendo de la transparencia que proporciona la información procedente del sector público. La finalidad, como hemos dicho repetidas veces, es contribuir a una mejora de la gestión pública, llevándose a cabo este tipo de evaluación por todos aquellos agentes implicados en la actividad económica, pudiéndose realizar las evaluaciones de abajo a arriba por instituciones o agentes privados (evaluación externa), o de arriba abajo por otros organismos de la Administración Pública distintos de los básicos anteriormente mencionados (evaluación interna), como es el caso de la Agencia Estatal de las Políticas Públicas y de la Calidad de los Servicios, ya mencionada. Al respecto, y aunque sea insistir, somos partidarios de que este tipo de evaluación, que complementa la tarea de control de los órganos supremos que se dedican exclusivamente a ello, ha de llevarse a cabo dentro del ámbito público, como la referida Agencia creada en el 2006, u otras entidades similares que gocen, evidentemente, de la necesaria independencia para manifestar sus opiniones y las conclusiones de sus estudios, todo ello buscando, como sabemos, la mejora, en un proceso de realimentación (*feed-back*) de la gestión pública.

RECAPITULACIÓN

Muy brevemente queremos poner de manifiesto, como se desprende de la lectura y análisis de este trabajo, que lo que hemos denominado la Economía de la Transparencia Pública contiene tres módulos fundamentales. El primero de ellos se refiere, como vimos en el apartado de la formalización, al hecho encontrar la manera de que las variables instrumentos, como son la información, el marco institucional y el grado de control, permitan alcanzar los objetivos perseguidos, es decir, la eficiencia, la legalidad y la transparencia, sugiriéndose aplicar la teoría del control óptimo, en la que se trata de hallar la trayectoria en el tiempo de las variables objetivos e instrumentos que maximice la funcional en la que el jacobiano de los vectores correspondientes a los dos conjuntos de variables es igual a la integral de la ecuación que describe la evolución del sistema. El segun-

do módulo o componente es sin duda el más esencial cuando se aborda el estudio de cualquiera de las ramas de la Economía del Bienestar, pues consiste en conocer y cuantificar el coste que supone para la economía de un país no contar con la necesaria transparencia en el ámbito de la gestión pública o, dicho de otra manera, el beneficio que se obtendría si existiese la suficiente transparencia de la actividad del sector público. Resulta fácil entender que esta parte de la Economía de la Transparencia se caracteriza por su complejidad y la dificultad de cálculos fiables al tener que contar con un amplio conjunto de factores heterogéneos, cuyo impacto y ponderación es preciso conocer. El tercer módulo, a su turno, se ocupa del problema de la evaluación, con sus métodos, técnicas y modelos, con el fin de poder informar al gestor público de en qué medida está actuando correctamente o, en su caso, se desvía de lo que ha planteado y se ha propuesto en los programas de los distintos sectores de las Administraciones Públicas. Éste es, pues, en síntesis, el contenido de lo que hemos dado en llamar la Economía de la Transparencia Pública (*The Economics of Public Transparency*), un nuevo enfoque que puede contribuir con gran fuerza y contundencia a un funcionamiento más limpio, racional y equitativo de la economía, con los consiguientes beneficios para el conjunto de la sociedad.

No hay que olvidar, finalmente, que la Economía de la Transparencia hay que situarla en el contexto de la sociedad postmoderna que, en oposición a la sociedad postindustrial, considera una fuerte mutación de valores y de culturas, encontrándose entre los valores predominantes el deseo de controlar su entorno inmediato y de participar en la distribución y participación de los recursos y del patrimonio natural, así como la voluntad de poner las condiciones materiales al abrigo de preocupantes e imprevistos azares económicos demasiado costosos. Para ello es necesario contar con la posibilidad de tener acceso a la información relativa a la actividad del sector público o, lo que es lo mismo, contar con un nivel suficiente de transparencia. En los trabajos y análisis sobre la puesta en marcha o aplicación de la gestión pública, en el marco de la que denominábamos *new public management*, referencia ineludible de la Economía de la Transparencia, se plantean, además de la evaluación de las actuaciones y de los métodos empleados para la misma, otras cuestiones, como los enfoques estratégicos o el control de la calidad en la totalidad del proceso, todo ello en consonancia con los principios fundamentales a los que repetidas veces nos hemos referido. A este respecto posee un especial interés el tema concreto de las políticas de gestión del desempeño (*performance*) o actuación públicos. En esencia, dichas políticas deben asumir cuatro tipos de objetivos: la minimización de los

costes, la mejora de los resultados teniendo en cuenta los objetivos de partida, la mejora de los ratios entre los resultados obtenidos y los medios empleados, y la mejora de la satisfacción de los usuarios o destinatarios de dichas políticas²⁴. Parece claro que nada de esto se podría conseguir de no existir una fuerte interacción entre el gobierno o los responsables de las políticas y los agentes u operadores protagonistas de la actividad económica, lo que sin lugar a duda exige una absoluta y total transparencia, conclusión que, en nuestra opinión, justifica adentrarse en esta nueva rama de la Economía del Bienestar que, si no se demuestra lo contrario, acabamos de bautizar.

A MODO DE CODA

El 27 de marzo de 1971, el prestigioso maestro François Perroux, profesor del Collège de France y gran amigo de España y sus economistas, presentaba en Madrid, en la sede del CEU, entonces Colegio Universitario, la versión española de su libro *Le pain et la parole*, obra tan original como profunda que a nadie deja indiferente y que en estos tiempos difíciles que estamos viviendo cobra una indudable actualidad. En el capítulo segundo de la parte tercera de la obra, titulado «Los bárbaros engendran la nueva economía», entendiendo el término «bárbaro» en el sentido de Goethe, para el cual la barbarie consiste en no saber reconocer lo que es excelente, François Perroux, anticipándose sobradamente en el tiempo, nos habla con la energía de sus convicciones profundas y, a modo de susurro, con la confianza íntima de su espíritu. Y lo hace, como escribía M. Carré en el prólogo a la edición francesa, con voz «profética», con voz «fraternal». Pues bien, aunque parezca que en este breve epílogo con sabor musical nos estemos alejando de nuestro tema principal, en la enriquecedora interacción entre administrador y administrado, entre Estado y ciudadanos, que hace posible la información y transparencia por parte de los poderes públicos, si ello se lleva a cabo, nos estamos realmente acercando a otra economía más civilizada y más propia de este siglo XXI, sin olvidar todo lo que le debemos a los grandes economistas de nuestra particular historia.

BIBLIOGRAFÍA

ALESINA, A.; CAMPANTE, F. R., y TABELLINI, G. (2008): «Why is Fiscal Policy Often Procyclical?», *Journal of the European Economic Association*, 6 (5), págs. 1006-1036.

²⁴ GREFFE, X. (1999): págs. 430-460.

- ÁLVAREZ GARCÍA, S.; PEDRAJA CHAPARRO, F., y SALINAS JIMÉNEZ, J. (2004): «Los indicadores de gestión como instrumento de control en el sector público», *Presupuesto y Gasto Público*, 37 (4/2004), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- BOTE, V.; GARCÉS, M.; GARCÍA, A.; MARÍN, M., y NAVARRETE, F. (2007): *Transparencia pública*, LID Editorial Empresarial, S. L., Madrid.
- FERLIE, E.; ASHBURNER, L.; FITZGERALD, L., y PETTIGREW, A. (1996): *The Public Management in Action*, Oxford University Press.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, A. (1976): *Introducción y metodología de la política económica*, Ediciones ICE, Madrid.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, A.; MARTÍN PLIEGO, J.; PAREJO GÁMIR, J. A., y RODRÍGUEZ SAIZ, L. (1987): *Los efectos de la meteorología sobre la economía nacional*, Instituto Nacional de Meteorología, Ministerio de Transporte, Turismo y Comunicaciones, Madrid (832 págs.).
- FERNÁNDEZ DÍAZ, A., y MARTÍN PLIEGO, J. (1994): «Technics and Models of Economicclimate Analysis. Introduction to the Economics of the Weather», en J. I. DÍAZ; J. L. LIONS (Editors), *Environment, Economics and their Mathematical Models*, Masson, Paris.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, A. (1999a): «¿Puede hablarse de una economía del control?», *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, nº 1, Tribunal de Cuentas, Madrid.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, A., y FERNÁNDEZ CORNEJO, J. A. (1999b): «La economía de la corrupción y el control externo», *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, nº 3, Tribunal de Cuentas, Madrid.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, A.; PAREJO GÁMIR, J. A., y RODRÍGUEZ SAIZ, L. (2011): *Política económica*, McGraw-Hill, Madrid.
- GARAZZA, A., y LIZERRI, A. (2009): «Transparency and Economic Policy», *Review of Economic Studies*, Vol. 76, Issue 3, Oxford.
- GREFFE, X. (1999): *Gestion publique*, Dalloz, Paris.
- ILPES (2003): «Los indicadores de evaluación del desempeño: una herramienta para la gestión por resultados en América Latina», Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social, *Boletín del Instituto*, nº 13, noviembre 2003.
- MEDINA GUIJARRO, J. (2007): «La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas en relación con el principio de transparencia en la elaboración de los presupuestos de las entidades del sector público», *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, nº 25, Tribunal de Cuentas, Madrid.

- MORRIS, S., y SHIN, H. S. (2002): «Social Value of Public Information», *The American Economic Review*, Vol. 92, nº 5.
- MISHRA, Ajit. (2005): «Corruption: An Overview», en *The Economics of Corruption*, Oxford University Press.
- OSBORNE, D., y GAEBLER, T. (1992): *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*, Addison & Wesley, Reading, MA.
- PERROUX, F. (1971): *El pan y la palabra*, Euramérica, S. A., Madrid.
- PETERS, T., y WATERMAN, R. (1982): *In Search of Excellence*, Harper & Row, New York.
- POWELL, M., y HEWITT, M. (2002): *Welfare State and Welfare Change*, Open University Press, Philadelphia.
- RIESZ, F., y SZ-NAGY, B. (1990): *Functional Analysis*, Dover Publications, Inc, New York.
- STIGLITZ, J. E. (1999): *On Liberty, the Right to Know, and Public Discourse: The Role of Transparency in Public Life*, Oxford Amnesty Lecture, Oxford.
- SVENSSON, L. E. O. (2005): «Social Value of Public Information: Morris and Shin (2002) Is Actually Pro Transparency. Not Con.», *National Bureau of Economic Research*, Cambridge, MA.
- TANZI, V. (1998): «Corruption Around the World. Causes, Consequences, Scope, and Cures», *IMF Staff Papers*, 45, 559-593.
- TERCEIRO, J. B. (2012): *Entorno institucional económico*, Real Academia Española, Madrid.
- WALKER, J. (1999) :«How big is Global Money Laundering», *Journal of Money Laundering Control*, Vol. 3, nº 1.
- WALSH, C. E. (2007): «Optimal Economic Transparency», *International Journal of Central Banking*, Vol. 3, nº 1, March 2007.

Comentarios al Informe de Fiscalización del Tribunal de Cuentas sobre el cumplimiento del principio de transparencia establecido en la legislación sobre estabilidad presupuestaria en relación con los Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios 2007 y 2008

Begoña Sesma Sánchez

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario

Acreditada a Catedrática

Universidad de Oviedo

1. INTRODUCCIÓN: EL PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA PRESUPUESTARIA

La transparencia presupuestaria, entendida como principio aplicable a la elaboración, ejecución, liquidación y supervisión de los presupuestos con el fin de asegurar la fiabilidad, exhaustividad, accesibilidad y comparabilidad de los datos presupuestarios, es un elemento fundamental para asegurar la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad de las finanzas públicas. Si el presupuesto del sector público es el instrumento jurídico de mayor relevancia para articular la política económica de un país o un territorio, es deseable y conveniente que ese instrumento y el propio proceso presupuestario sea lo más transparente posible, es decir, refleje la verdadera situación de las finanzas públicas. Como ha señalado recientemente la Comisión Europea, *«Una política presupuestaria sólida debe basarse en una información presupuestaria fiable. Para los responsables políticos es esencial por muchas razones*

*disponer de información exacta, oportuna y exhaustiva sobre la ejecución del presupuesto. En primer lugar, ello garantiza la correcta ejecución de los presupuestos aprobados por los órganos legislativos. En segundo lugar, permite a las autoridades presupuestarias controlar en tiempo casi real cualquier desviación respecto de las trayectorias presupuestarias aprobadas. En tercer lugar, de cara al futuro, permite que la planificación presupuestaria se lleve a cabo sobre la base de los datos más recientes, minimizando los efectos de base causados por revisiones ulteriores de los datos presupuestarios»*¹. La transparencia presupuestaria contribuye, pues, no sólo a reforzar nuestro compromiso con la estabilidad presupuestaria, que es una prioridad absoluta y una exigencia firme de la Unión Europea, sino que también fortalece la democracia, facilita la rendición de cuentas y permite exigir responsabilidades cuando corresponda. Los beneficios de la transparencia presupuestaria son, en definitiva, evidentes y muy variados².

Sin embargo, como se irá exponiendo en este trabajo, en nuestro país existe actualmente un importante *déficit de transparencia presupuestaria* que ha sido apreciado desde varios ámbitos³ y que sólo de

¹ Vid. Comisión Europea: *Informe provisional de situación sobre la aplicación de la Directiva 2011/85/UE del Consejo relativa a los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros* [COM (2012) 761 final], de 14 de diciembre de 2012.

² Sobre el principio de transparencia, *vid.*, entre otros, C. MONASTERIO ESCUDERO y R. FERNÁNDEZ LLERA: «El principio de transparencia en la normativa de estabilidad presupuestaria», *Hacienda Pública Española*, nº extra 2004, 2004 (ejemplar dedicado a *Estabilidad presupuestaria y transparencia*), págs. 127 y ss.; M. LUCENA BETRIU: «La transparencia presupuestaria: problemas y soluciones», Documento de trabajo del IEF 20/2003, pág. 9; B. BENITO LÓPEZ y F. J. BASTIDA ALBALADEJO: «Propuesta de un índice de transparencia presupuestaria», *IX Jornada de Contabilidad Pública ASEPUC*, Logroño, La Rioja, 23 y 24 de febrero 2006, y J. L. RUIZ ÁLVAREZ y J. CAAMAÑO ALEGRE: «Tendencias en la gestión presupuestaria a nivel internacional», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 51/2008, págs. 17 y ss.

³ Como testimonios de ese déficit de transparencia presupuestaria pueden citarse, entre otros, el *Informe del FMI sobre la observancia en nuestro país de dicho principio emitido en el año 2005*, en el que ya entonces este organismo señalaba, entre otras deficiencias, que nuestro país necesitaba urgentemente mejorar la transparencia presupuestaria; que era necesaria una publicación actualizada de los Presupuestos de los niveles subcentrales de Gobierno; que había que explicar la metodología y los cálculos de las previsiones presupuestarias; que debían desarrollarse los marcos presupuestarios a medio plazo; que deberían ser más transparentes los criterios utilizados para definir las relaciones entre las Administraciones y las empresas públicas y otros entes públicos y que había que reforzar las auditorías externas de los Tribunales de Cuentas para mejorar su efectividad, *vid.* FMI: «Spain: Report on the Observance of Standard and Codes (ROSC) Fiscal Transparency Module», 26 de enero de 2005, que puede consultarse en <http://www.imf.org/external/NP/rosc/rosc.aspx>.

Por otro lado, otra denuncia pública de la opacidad presupuestaria se recoge en el último trabajo demoscópico realizado por la FIASEP (Fundación para la Investigación y Auditoría del Sector Público), titulado «Observatorio de la transparencia de las cuentas públicas», hecho público en 2011. En este trabajo se recogen conclusiones

forma parcial y lentamente se empieza a corregir. Y la opacidad que existe en nuestro sistema no se aprecia sólo en lo referente a los presupuestos, sino que abarca otras muchas parcelas de la actuación de los poderes públicos. De hecho, España es uno de los últimos a nivel europeo que ha presentado un *Proyecto de Ley de Transparencia, Derecho de Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno*, actualmente en tramitación. Esta proyectada norma comienza en su Exposición de Motivos con un alegato a favor de este principio señalando que es *fundamental en toda acción política*, ya que «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 público o bajo qué criterios actúan nuestras instituciones podremos hablar de una sociedad crítica, exigente y participativa». Sin embargo, lo cierto es que, en líneas generales, es una Ley, como han señalado otros autores, que «nace prisionera de una concepción que no es precisamente la del *Gobierno abierto*. Todo lo contrario, la Ley es anticuada porque parte de un «paradigma»... que sigue siendo el del Derecho administrativo tradicional, en el cual la Administración es concebida como una *potentior persona*»⁴. Por ello, la transparencia que esta futura Ley regula no se articula a través de un sistema de *open data*, sino a través del clásico «solicitar-dar» bajo excesivos e indeterminados límites de acceso. Y, en lo que a información presupuestaria se refiere, su artículo 7 no hace sino refundir deberes públicos de información que, en su mayoría, ya estaban recogidos y dispersos en otras normas (por ejemplo, los relativos a las subvenciones, a los informes de fiscalización de los órganos de control externo o a las declaraciones de bienes y actividades de ciertos cargos)⁵.

igualmente críticas sobre la falta de transparencia presupuestaria de la información que proporcionan las Administraciones Públicas.

En último término, otro hecho muy revelador de la falta de fiabilidad de los datos contenidos en los PGE es que actualmente están pendientes de recurso de inconstitucionalidad las LPGE de los años 2008, 2009, 2010 y 2011, entre otros motivos y, en particular, la de 2009, por la falta de fiabilidad de todos o parte de sus estados numéricos, bien porque se elaboraron a partir de datos «falsos» o «falsados» o bien porque omitieron la consignación presupuestaria de gastos ya comprometidos (derivados del sistema de financiación autonómica) o de gastos creados extra-presupuestariamente al amparo de fondos sin personalidad jurídica (como el FROB, por ejemplo). Sobre estos recursos, *vid.* B. SESMA SÁNCHEZ: «Cuestiones presupuestarias pendientes en sede constitucional», revista *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 18, 2011, págs. 72 y ss.

⁴ *Vid.* E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO: «¿Una Ley gatopardesca?», revista *El Notario del Siglo XXI*, nº 46, 2012.

⁵ Tampoco el *Portal de la Transparencia*, dependiente del Ministerio de la Presidencia, que se regula en el artículo 8 de este Proyecto, aporta nada respecto de la

En nuestro ordenamiento, por el momento, la configuración del principio de transparencia presupuestaria se ha configurado al servicio del *principio de estabilidad presupuestaria y en particular vinculada a la información contenida en los Presupuestos sin incidir en otros aspectos de mejora del proceso presupuestario*, como serían, por ejemplo, referirla a las desviaciones en la ejecución presupuestaria, a la publicidad de los resultados de auditorías y controles o a la fiabilidad, complitud y comparabilidad de las cuentas de liquidación de los Presupuestos.

Por otra parte, el desarrollo normativo de este principio, actualmente recogido en los artículos 6, 27 y 28 de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (Ley 2/2012), se ha configurado sustancialmente *como una vigilancia del gobierno central sobre los presupuestos autonómicos y locales, sin abordar la propia transparencia de los PGE*. Es cierto que quizá fuera éste uno de los aspectos más opacos de nuestra realidad económica, porque es bien sabido que hasta fechas muy recientes las Administraciones españolas vivían casi de espaldas unas a otras, no existía coordinación ni control, los datos no eran homogéneos y ni siquiera fluía la información entre ellas. Quizá por ello el contenido del principio de transparencia presupuestaria establecido en los artículos 27 y 28 de dicha norma hasta se ha centrado, principalmente, en imponer numerosas obligaciones de *información de alta frecuencia* a las CCAA y a las EELL⁶. A mi juicio, sin embargo, el principio de transparencia presupuestaria no consiste únicamente en que el Ministerio de Hacienda lo sepa todo de las CCAA y de las CCLL al objeto de vigilar el cumplimiento de la estabilidad presupuestaria y otras reglas de gasto, implica mucho más como se postula en el «Código de buenas prácticas y en el Manual de transparencia fiscal» del FMI, cuya última versión es de 2007, o en

información económico-financiera que previsiblemente se contendrá en la llamada «Central de Información», prevista en el artículo 28 de la LOEP y SF y que dependerá del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, pero que aún, a fecha actual, no ha sido creada. Y eso que ya estaba prevista en la normativa anterior de estabilidad presupuestaria. A mi juicio es evidente que la página web del MHyAAPP no satisface ni cumple los parámetros de ninguno de esos dos canales de difusión pública de la información económico-financiera de las Administraciones Públicas, tal y como se conciben normativamente. Ahora bien, también es justo reconocer que en los últimos años se ha producido un importante avance en la gestión informática y telemática en este ámbito. Sobre esta cuestión, *vid.* J. A. PÉREZ PÉREZ: «La administración presupuestaria electrónica: apuesta por la transparencia, la productividad y la modernización», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 42, 2006, págs. 103 y ss.

⁶ *Vid.* la reciente y relevante OM HAP/2105/2012, de 1 de octubre, de determinación y desarrollo de las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

las recomendaciones al respecto de la OCDE («Mejores prácticas de transparencia fiscal, 2001»). Y en esta línea, más allá por tanto de la vigilancia de la estabilidad presupuestaria, uno de los aspectos fundamentales de la transparencia, de importancia capital, se refiere a la calidad de los datos empleados para la elaboración de los presupuestos y la difusión y acceso público a los mismos. Pues bien, precisamente han sido estos aspectos, referidos a la elaboración de los PGE de los ejercicios 2007 y 2008, el objeto de fiscalización del *controvertido* Informe del Tribunal de Cuentas que se analiza en este trabajo.

Aunque la cuestión de la legitimidad y procedencia de este Informe ya ha sido objeto de análisis en esta misma REVISTA, a mi juicio y a riesgo de simplificar, quizá en exceso, los términos de este debate, por encima de la literalidad y atribución de competencias que la *desfasada* Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas atribuye a este órgano, entiendo que su estatus constitucional de «supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la *gestión económica* del Estado, así como del sector público» que le atribuye el artículo 136 CE era –y es–, en mi opinión, amparo normativo suficiente para realizar esta valiente fiscalización. Me parece evidente que el concepto constitucional de «gestión económica» no puede limitarse exclusivamente a la fiscalización de la ejecución y liquidación de los PGE para excluir al TCu de su legítimo interés por conocer la consistencia, representatividad, idoneidad y suficiencia de la información empleada para elaborar los PGE. Si el TCu depende, además, directamente de las Cortes Generales y por delegación de ellas ejerce no sólo el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, sino también la fiscalización de toda la «gestión económica», no hay razón para limitar sus competencias únicamente a la fiscalización *a posteriori* de los Presupuestos, máxime cuando el Tribunal no es ajeno a realidades económicas más próximas en el tiempo –como refleja habitualmente propio programa anual de fiscalizaciones– y, desde luego, por su experiencia y capacitación técnica en el análisis presupuestario puede aportar mucho al control político que ejerce el Parlamento al momento de la aprobación de las LPGE⁷. Las propias Cortes Generales, a través de su Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, han instado a éste a «efectuar un análisis sobre el endeudamiento finan-

⁷ Así lo manifestaba su presidente al tiempo de reivindicar la contribución de las instituciones de control a la transparencia en la gestión pública, *vid.* M. NÚÑEZ PÉREZ: «Transparencia e instituciones de control», *Auditoría Pública*, nº 49, 2009, págs. 7 y ss., y en «La sostenibilidad financiera: nueva perspectiva en el ejercicio del control de las entidades fiscalizadoras superiores», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, nº 41, 2012, págs. 14 y ss.

ciero de los distintos sectores públicos»⁸ y me parece evidente que dicho análisis no puede realizarse con el debido rigor si no se permite al TCu acceder a la documentación y a las previsiones macroeconómicas utilizadas para elaborar los Proyectos de LGPE. Me parece fuera de duda que la fiscalización de la ejecución y liquidación de los PGE es claramente insatisfactoria si el TCu no puede conocer las causas de las desviaciones vinculadas a la deficiente programación y elaboración del documento presupuestario⁹. Y, en fin, al margen de la legitimación constitucional del TCu para llevar a cabo de esta fiscalización, lo cierto es que en la actual realidad económica y política de nuestro país es difícil encontrar argumentos para oponerse a un Informe sobre la aplicación del principio de transparencia presupuestaria, a un principio que propugna la utilización y el conocimiento público de unos datos presupuestarios exhaustivos y fiables que, a fin de cuentas, no son sino la plasmación del legítimo interés de los ciudadanos por conocer el resultado de su contribución al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de tributos. Por ello resulta sorprendente la postura del Ministerio –entonces– de Economía y Hacienda poniendo reparos al TCu para llevar a cabo esta fiscalización. Su actitud no coincidía, en absoluto, con los alegatos que, frente a las instituciones europeas y en otros foros, se hacían desde el propio Ministerio a favor de la transparencia presupuestaria como una «exigencia democrática ante los ciudadanos»¹⁰. Con todo, también

⁸ *Ibidem*, punto 46 del Dictamen.

⁹ De hecho, no hay que olvidar que en la fiscalización que realiza el TCu de las CGE ya se viene denunciando: «Que se haga efectiva la aplicación del principio de transparencia establecido en el Texto Refundido de la LGEP, facilitando que los Presupuestos y sus liquidaciones contengan información suficiente y adecuada para poder verificar su adecuación al principio de estabilidad presupuestaria», *vid.* Dictamen de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con la Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2008 (Resolución de 5 de mayo de 2011, *BOE* de 13 de junio de 2011).

¹⁰ En efecto, la actitud del Ministerio en este punto sorprende por cuanto, frente a la opinión pública, desde la propia Dirección General de Presupuestos se realizaron en el mismo período alegatos a favor de la transparencia presupuestaria como el siguiente: «Por ello la transparencia y la información en el proceso presupuestario debe extenderse no sólo al momento de preparación, elaboración, documentación y presentación del presupuesto, sino también a las modificaciones en la ejecución de los gastos e ingresos públicos y al momento decisivo de rendición de cuentas, aspectos que han sido ya objeto de anteriores comentarios en estas mismas Jornadas. ¿Cuál es el papel de la transparencia en el proceso presupuestario? Bueno, intuitivamente es fácil entender que la transparencia es un principio básico de buena gestión, es garantía de obtención de la información pertinente y relevante y constituye la premisa para llegar al conocimiento que sirva de base para la toma de decisiones y que haga posible también el análisis de la situación económica. Pero, sobre todo, y más en el ámbito presupuestario, la transparencia es una exigencia democrática ante

hay que reconocer una sorprendente evidencia, cual es la deliberada omisión de menciones al TCu en la reciente Ley Orgánica 2/2012 de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

2. OBJETIVOS Y MARCO JURÍDICO DEL INFORME

En el momento de elaboración del Informe, los únicos parámetros normativos en nuestro ordenamiento sobre la transparencia presupuestaria eran, de una parte, el artículo 5 del entonces vigente TRLGEP, que establecía que *«los Presupuestos de los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley y sus liquidaciones deberán contener información suficiente y adecuada para permitir la verificación de la adecuación al principio de estabilidad presupuestaria, así como el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y la observancia de las obligaciones impuestas por las normas comunitarias en materia de contabilidad nacional»*. Y, de otra, el artículo 27 de la LGP, cuya redacción era la siguiente: *«El presupuesto y sus modificaciones contendrán información suficiente y adecuada para permitir la verificación del cumplimiento de los principios y reglas que los rigen y de los objetivos que se proponga alcanzar.»* Con estas referencias nacionales y el trasfondo de las recomendaciones internacionales contenidas en el «Código de buenas prácticas de transparencia fiscal» del Fondo Monetario Internacional y en el «Manual de transparencia fiscal» (FMI), así como las formuladas por la OCDE (*Prácticas óptimas para la transparencia presupuestaria, 2001*¹¹), el objetivo genérico de la fiscalización contenida en este

los ciudadanos. No hay que olvidar que el Presupuesto desde sus orígenes se configura como una especie de pacto contractual entre los poderes públicos y los ciudadanos que justifica en última instancia la exigencia de los tributos y su empleo en las necesidades sentidas como comunes por los contribuyentes a su financiación. *La transparencia supone así, en primer lugar, poner en conocimiento toda la información disponible. No hay transparencia cuando se oculta o se limita de alguna manera la información de la que disponen los poderes públicos. La transparencia supone, por tanto, publicar en el momento adecuado y de forma correcta la información relevante garantizando su fiabilidad y un grado adecuado de cobertura.* Además y en el ámbito presupuestario, dada la compleja interrelación entre la gran cantidad de datos que se integran en la documentación presupuestaria, *es preciso para garantizar un grado adecuado de transparencia realizar un esfuerzo adicional para hacer más comprensible la información presupuestaria»,* vid. F. ROJAS URTASUN: «La calidad en la información económico-financiera de las AAPP: la transparencia y la evaluación de las políticas públicas de gasto», en *XVII Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público*, IGAE, Madrid, 2009, págs. 343 y ss.

¹¹ La última revisión del Código y el Manual de transparencia fiscal del FMI es de 2007. Estos documentos establecen cuatro pilares de transparencia: 1. Claridad de roles y responsabilidades; 2. Procesos presupuestarios abiertos; 3. Acceso del público a la información, y 4. Garantías de integridad. Se trata de recomendaciones internacionales que, en algún caso, van más allá de las mejores prácticas de transparencia

Informe era examinar «si la documentación en que se materializa la aplicación del principio de transparencia es, como dispuso el artículo 5 de la LGEP, «suficiente y adecuada para permitir la verificación del principio de estabilidad presupuestaria», lo que, a su vez, implica verificar, como exigía el artículo 13.1 TRLGEP, si dicha información era la «precisa para relacionar el equilibrio, déficit o superávit presupuestario con el equilibrio, déficit o superávit calculado conforme a las normas del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales» y «la observancia de las obligaciones impuestas por las normas comunitarias en materia de contabilidad nacional». Asimismo, como objetivo genérico, la fiscalización tenía por objeto comprobar «el acceso de los ciudadanos a dicha información»¹².

El Informe se centra, por tanto, únicamente en comprobar si la información y documentación que acompaña la elaboración de los PGE es suficiente, adecuada y accesible para calcular la estabilidad presupuestaria de conformidad con el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales, SEC-95. No se analizan, por tanto, otros aspectos relevantes de la transparencia presupuestaria, como determinar si la información presupuestaria viene referida a las CCAA y a las CCLL ni a la de otros sujetos relacionados o vinculados con estas Administraciones. Tampoco abarca las implicaciones que la transparencia presupuestaria arroja sobre las fases de ejecución, liquidación, control interno y rendición de cuentas. Por último, seguramente porque su competencia puede verse afectada, tampoco el TCu se pronuncia –salvo una mención mínima– sobre un parámetro de transparencia presupuestaria recomendado tanto por el FMI como por la OCDE: la participación de instituciones u organismos independientes con autonomía funcional para velar por el estricto cumplimiento de la normativa presupuestaria y llevar a cabo un seguimiento continuo del diseño, implementación y ejecución de los presupuestos¹³.

Por otro lado, para situar temporalmente este Informe, hay que señalar que en el momento de elaborarse aún no se había aprobado la *Directiva 2011/85/UE, del Consejo, de 8 de noviembre de 2011 sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros*,

fiscal formuladas por la OCDE por cuanto que han incorporado previsiones innovadoras, como la publicación de un informe periódico sobre finanzas públicas a largo plazo, mecanismos de seguimiento de la aplicación de las recomendaciones de los informes de auditoría externa, la independencia institucional del organismo estadístico nacional o la valoración de ciertos supuestos económicos y fiscales por expertos independientes.

¹² Vid. Informe del Tribunal de Cuentas, pág. 14.

¹³ Vid. *supra*, apartado 3 de este trabajo.

cuyo objetivo principal es establecer requisitos específicos sobre las características que debe presentar la normativa presupuestaria nacional de los Estados miembros, también al servicio de la vigilancia de la estabilidad presupuestaria o, dichos en términos europeos, a los efectos de «evitar los déficits públicos excesivos». Pues bien, varios de los considerandos que preceden el articulado de esta Directiva confirman igualmente la relevancia del objetivo de fiscalización que perseguía el TCu en este Informe. Y es que en el ámbito europeo las instituciones comunitarias consideran que:

– «La disponibilidad de datos presupuestarios es esencial para el correcto funcionamiento del marco de supervisión presupuestaria de la Unión. La disponibilidad periódica de datos presupuestarios oportunos y fiables constituye la clave para un seguimiento adecuado y a tiempo, lo que a su vez permite actuar con celeridad ante una evolución presupuestaria distinta de lo previsto. Un elemento esencial para garantizar la calidad de los datos presupuestarios es la **transparencia**, que debe implicar la disponibilidad pública de tales datos con carácter periódico.»

– «Unas previsiones macroeconómicas y presupuestarias sesgadas y poco realistas pueden obstaculizar considerablemente la efectividad de la planificación presupuestaria y, en consecuencia, pueden debilitar el compromiso con la disciplina presupuestaria, mientras que la **transparencia** y el debate de metodologías de previsión pueden mejorar significativamente la calidad de las previsiones macroeconómicas y presupuestarias a efectos de la planificación presupuestaria.»

– «Un elemento crucial para garantizar la utilización de previsiones realistas en el ejercicio de la política presupuestaria es la **transparencia**, que debe implicar la disponibilidad pública no sólo de la previsión macroeconómica y presupuestaria oficial preparada para la planificación presupuestaria, sino también de las metodologías, los supuestos y los parámetros pertinentes en que se basan dichas previsiones.»

En este contexto, por tanto, de intensa preocupación europea por la estabilidad presupuestaria y el control del déficit de los Estados miembros y de supervisión comunitaria de los planes de estabilidad y crecimiento y de los marcos presupuestarios de los Estados, el 30 de junio de 2011 se hace público este Informe del TCu sobre el principio de transparencia establecido en la legislación sobre estabilidad presupuestaria. Tras una introducción, el Informe presenta los resultados de la fiscalización en dos apartados. El primero, referido a la comprobación de qué documentación se elabora y emplea para elaborar los

Proyectos de LPGE, y el segundo, más amplio y heterogéneo, relativo al análisis de la suficiencia informativa de dicha documentación en orden a garantizar el cumplimiento del objetivo de estabilidad.

3. DOCUMENTACIÓN ELABORADA Y UTILIZADA PARA PRESENTAR LOS PROYECTOS DE LPGE

Tras realizar el inventario de la documentación elaborada y utilizada para presentar los Proyectos de LPGE –no toda la que el TCu requirió al Ministerio–, el TCu concreta sus resultados en los siguientes aspectos que, a su vez, merecen algún comentario:

1º Respecto de los *escenarios presupuestarios plurianuales*, el TCu cuestiona su ausencia de publicación en la página web del Ministerio, pero también su falta de aportación cuando fueron requeridos. También se critica la falta de publicación en el BOE la Orden MEH sobre elaboración de los escenarios presupuestarios 2007-2009 que impone preceptivamente el artículo 28 de la LGP.

Estas observaciones del Tribunal están plenamente justificadas. Tanto en el ámbito internacional como en el europeo y en el nacional, una de las tendencias actuales de gestión presupuestaria, recomendada o imperativa, es la *programación plurianual de la planificación presupuestaria*. Se trata de situar la aprobación anual de los Presupuestos en el marco de un escenario presupuestario más amplio. ¿Por qué? Entre otros motivos para poder valor el impacto financiero futuro de las políticas de gasto, para forzar a las autoridades a comprometerse con los objetivos de estabilidad presupuestaria, para proyectar las previsiones de ingresos y gastos de forma más fiable y realista y hacer, de este modo, más eficaz y eficiente la gestión según los cambios que se adopten en las políticas públicas¹⁴. Así lo prevé, entre otras recomendaciones internacionales, el segundo pilar del «Manual de transparencia fiscal» del FMI, al recomendar que «*el presupuesto anual deberá ser realista y deberá elaborarse y presentarse en un marco integral de política macroeconómica y fiscal a mediano plazo*»¹⁵.

Así está recogido también, actualmente, en el artículo 9.1 de la Directiva 2011/85/UE, del Consejo, de 8 de noviembre de 2011 sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados

¹⁴ Como tendencia internacional de gestión presupuestaria, *vid.*, entre otros, J. L. RUIZ ÁLVAREZ y J. CAAMAÑO ALEGRE: «Tendencias en la gestión presupuestaria a nivel internacional», *PGP*, nº 51/2008, págs. 21 y ss.

¹⁵ *Vid.* «Manual de transparencia fiscal», FMI (2007).

miembros, que preceptivamente dispone: «Los Estados miembros establecerán un marco presupuestario a medio plazo creíble y efectivo que incluya la adopción de un horizonte de planificación presupuestaria de tres años como mínimo para garantizar que la planificación presupuestaria nacional se inscribe en un perspectiva plurianual»¹⁶.

En nuestro ordenamiento, ya en la redacción original de la Ley de Estabilidad Presupuestaria (versión 2001), como en la Ley General Presupuestaria de 2003, se había establecido como uno de los principios básicos de gestión presupuestaria el de «plurianualidad», conforme al cual «la elaboración de los presupuestos en el sector público se enmarcará en un escenario plurianual compatible con el principio de anualidad por el que se rige la aprobación y ejecución presupuestaria»¹⁷. Con mayor detalle el artículo 27.1 de la LGP y especialmente su artículo 28 ahondaron en la exigencia de compatibilizar el principio clásico de la anualidad presupuestaria con el de su vinculación a un «escenario plurianual». En este sentido, este último artículo expresamente dispone –y disponía ya a la fecha de elaboración del Informe del TCu– que «los escenarios presupuestarios plurianuales en los que se enmarcarán anualmente los Presupuestos Generales del Estado constituyen la programación de la actividad del sector público estatal con presupuesto limitativo en la que se definirán los equilibrios presupuestarios básicos, la previsible evolución de los ingresos y los recursos a asignar a las políticas de gasto en función de sus correspondientes objetivos estratégicos y los compromisos de gasto ya asumi-

¹⁶ En el ámbito europeo, la plurianualidad en la programación presupuestaria tiene especial relevancia y así se impone en la citada Directiva 85/2011. Recientemente se ha hecho público el Informe provisional de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la aplicación de la Directiva 2011/85/UE del Consejo relativa a los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros (COM (2012) 761 final). En este documento la Comisión vuelve a insistir en la necesidad de que los Estados miembros establezcan «un marco presupuestario a medio plazo creíble y efectivo que les permita ampliar el horizonte de la planificación presupuestaria más allá de un año y fomentar de esta forma una elaboración de políticas a medio plazo más coherente, eficaz y potencialmente ambiciosa. El marco presupuestario a medio plazo deberá contener unos objetivos presupuestarios plurianuales junto con provisiones para cada partida importante de ingresos y gastos basadas en el supuesto de mantenimiento de la política económica, y con explicaciones sobre las medidas correctoras a medio plazo que se adoptarán para salvar las diferencias entre las provisiones basadas en dicho supuesto y los objetivos. Asimismo deberá contener una evaluación de la manera en que las políticas previstas pueden afectar a la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas». Insiste igualmente en que la elaboración de estos marcos presupuestarios no se realice de forma aislada, sino que deben actuar como documento estratégico de planificación para los Estados, que deben ser coherentes, utilizarse, realmente, para la elaboración de los Presupuestos anuales y para la fijación de objetivos de estabilidad y techos de gasto, sin perjuicio de su revisión o renovación por diversas causas (cambios de gobierno, variaciones en las estimaciones, desviaciones...).

¹⁷ Vid. artículo 4 de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria.

dos. Los escenarios presupuestarios plurianuales determinarán los límites referidos a los tres ejercicios siguientes, que la acción de gobierno debe respetar en los casos en los que sus decisiones tengan incidencia presupuestaria»¹⁸.

La LGP regula además la autoría de estos escenarios presupuestarios –atribuida al Ministerio de Hacienda, «que dará cuenta de los mismos al Consejo de Ministros con anterioridad a la aprobación del Proyecto de Ley de Presupuestos»–, su contenido, así como su relación con los *programas plurianuales ministeriales*, que servirán de base para su elaboración e incluso el mandato legal de publicar una Orden Ministerial sobre la elaboración de los mismos (art. 29.5 de la LGP)¹⁹. Se trata, pues, de una regulación con cierto detalle y hasta ambiciosa de un trámite hasta entonces ausente en nuestro proceso presupuestario. Sin embargo, la realidad es que los escenarios presupuestarios plurianuales constituyen una documentación absolutamente desconocida y opaca. Es cierto que legalmente no está prevista su difusión pública²⁰ y que tampoco está prevista su remisión de ningún modo a las Cortes Generales, de modo que, a diferencia de lo que sucede con los objetivos de estabilidad presupuestaria, aquéllas no pueden pronunciarse sobre ellos. Ahora bien, si, como ordena el artículo 31 de la LGP, «los Presupuestos Generales del Estado se adecuarán a los escenarios presupuestarios plurianuales y atenderán a la consecución de los objetivos que se hayan establecido en los programas plurianuales de los distintos departamentos ministeriales», resulta contradictorio atribuirles una cierta fuerza vinculante y, al mismo tiempo, marginar de su conocimiento al Poder Legislativo, que es quien aprueba los Presupuestos. ¿Cómo van a adecuarse los Presupuestos a unos escenarios que no se difunden ni conocen?

Por otro lado, dado que tales «escenarios presupuestarios plurianuales» responden a la misma finalidad que los «marcos presupuestarios a medio

¹⁸ Como han señalado otros autores, este principio se concreta en el establecimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y en la programación presupuestaria plurianual a través de dos instrumentos: los programas presupuestarios plurianuales y la integración de éstos en los «escenarios presupuestarios plurianuales», cfr. J. IGLESIAS QUINTANA y M. MORANO LARRAQUETA: «La técnica de la presupuestación en la Administración central española: estabilidad presupuestaria y asignación de recursos», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 51, 2008, págs. 107 y ss.

¹⁹ *Vid.* la última Orden Ministerial al respecto, la Orden EHA/1332/2011, de 19 de mayo, por la que se dictan las normas para la elaboración de los escenarios presupuestarios para el periodo 2012-2014.

²⁰ Quizá por ello, en la elaboración de este Informe, el Ministerio ignoró la petición de su remisión al TCu, aunque, a mi juicio, se trataría de una excusa injustificada. Como se indica en el texto, ¿qué sentido tiene la obligación legal de ajustar las LPGE a unos escenarios presupuestarios plurianuales si éstos no son públicos ni conocidos?

plazo» que prevé la normativa europea y recomiendan el FMI y la OCDE como parámetros de transparencia fiscal, a mi juicio, bien podría haberse mantenido esta última denominación en vez de optar por una innovación normativa *ficticia*. De hecho, según mi criterio, al aprobar la LOEPySF lo procedente habría sido reformar el artículo 28 de la LGP en vez de regular, como si sustancialmente fueran documentos distintos, los «marcos presupuestarios a medio plazo» en el artículo 29, cuya publicidad y difusión, por cierto, tampoco está prevista²¹.

Resulta incomprensible, además, que remitiéndose los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública a las Cortes Generales para su aprobación, que además se acompañan de un *informe* en el que se evalúa la situación económica que se prevé para cada uno de los años contemplados en el horizonte temporal de fijación de dichos objetivos –también de tres ejercicios presupuestarios (art. 15 de la LGEPySF)–²², exista tal oscurantismo acerca de la difusión de los escenarios presupuestarios plurianuales que regula el artículo 28 de la LGP y de los «marcos presupuestarios a medio plazo» que ahora prevé el artículo 29 de la LOEPySF. Es cierto que, por el momento, en el marco de la supervisión europea de los presupuestos nacionales, tal «examen» se realiza sobre *los programas de estabilidad y de reforma* que remiten los Estados miembros y que los mismos no contienen estima-

²¹ En efecto, el artículo 29 de la LOEPySF regula el «marco presupuestario a medio plazo», señalando que será elaborado por cada Administración Pública y que «en él se enmarcará la elaboración de sus Presupuestos anuales y a través del cual se garantizará una programación presupuestaria coherente con los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública». En definitiva, la misma finalidad a la que sirven los llamados «escenarios presupuestarios plurianuales» que regula el artículo 28 de la LGP. Durante la tramitación legislativa de aquella norma, la Enmienda núm. 22 del Grupo Parlamentario Mixto propuso, sin éxito, que «habiendo adquirido carta de naturaleza la expresión «escenarios presupuestarios plurianuales», acuñada por la normativa estatal y autonómica para designar la programación presupuestaria plurianual, la regulación que el artículo 29 (...) hace del «marco presupuestario a medio plazo» debe entenderse referida a los «escenarios presupuestarios plurianuales», porque, de otra manera, carece de sentido que el propio texto normativo mantenga esta expresión en la disposición final segunda».

²² Este informe será elaborado por el Ministerio de Economía y Competitividad, previa consulta al Banco de España y teniendo en cuenta las previsiones del Banco Central Europeo y de la Comisión Europea. Contendrá el cuadro económico de horizonte plurianual en el que se especificará, entre otras variables, la previsión de evolución del Producto Interior Bruto, la brecha de producción, la tasa de referencia de la economía española prevista en el artículo 12 de esta Ley y el saldo cíclico del conjunto de las Administraciones Públicas, distribuido entre sus subsectores. Interesa señalar en este punto que, si bien los escenarios presupuestarios plurianuales se atribuyen al Ministerio de Hacienda, este Informe que acompaña a los objetivos de estabilidad y deuda pública es competencia, en cambio, del Ministerio de Economía y Competitividad.

ciones económicas de las políticas públicas que se proponen para asegurar el cumplimiento de los objetivos de déficit y endeudamiento²³, pero interesa destacar que actualmente se debate una reforma de este procedimiento de supervisión europea de los presupuestos nacionales conforme al cual será también obligación de los Estados miembros «*hacer públicos cada año, a más tardar el 15 de abril, sus planes presupuestarios a medio plazo de conformidad con su marco presupuestario a medio plazo y basándose en previsiones macroeconómicas independientes, así como sus programas de estabilidad*»²⁴. A mi juicio, esta obligación debiera implicar una modificación de nuestra normativa nacional en el sentido de asegurar la difusión pública de estos llamados «marcos presupuestarios a medio plazo» –o «escenarios presupuestarios plurianuales»– y ajustar su contenido a las exigencias de la normativa europea. Es evidente que no tendría sentido exigir a los Estados miembros la publicidad de

²³ Vid. Reglamento (CE) nº 1466/97, del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo al reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas. La supervisión presupuestaria europea se efectúa a través del examen por parte del Consejo, basándose en los estudios efectuados por la Comisión de los *programas de estabilidad* presentados en el mes de abril por parte de los Estados miembros. En ellos debe incluirse:

- el objetivo presupuestario a medio plazo, así como la senda de ajuste que lleve a la realización de este objetivo, el saldo de las Administraciones Públicas en porcentaje de PIB, la evolución previsible del ratio de deuda pública, la trayectoria de crecimiento prevista para los gastos públicos, la trayectoria de crecimiento prevista para los ingresos públicos con arreglo al mantenimiento de la misma política económica y una evaluación cuantitativa de las medidas discrecionales previstas en materia de ingresos. Además, los programas de convergencia deben indicar las relaciones entre estos objetivos y la estabilidad de los precios y de los tipos de cambio, así como los objetivos a medio plazo de la política monetaria;

- informaciones relativas a los pasivos implícitos vinculados al envejecimiento y a los pasivos contingentes (como las garantías públicas) susceptibles de tener una incidencia mayor sobre las cuentas de las Administraciones Públicas;

- informaciones sobre la coherencia de los programas con las orientaciones generales de las políticas económicas y los programas nacionales de reforma;

- las principales hipótesis en relación con las perspectivas económicas que son susceptibles de influir en el cumplimiento de los programas de estabilidad y convergencia (crecimiento, empleo, inflación y otras variables importantes);

- una evaluación y un análisis detallado de las medidas presupuestarias y otras medidas de política económica adoptadas o previstas que sean pertinentes para realizar los objetivos del programa;

- un análisis del efecto que una modificación de las principales hipótesis económicas produciría en la situación presupuestaria y en la deuda;

- en su caso, las explicaciones de las posibles desviaciones respecto de la senda de ajuste requerida para la realización del objetivo presupuestario a medio plazo.

²⁴ Vid. artículo 3 de la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre disposiciones comunes para el seguimiento y evaluación de los proyectos de planes presupuestarios y para la corrección del déficit excesivo de los Estados miembros de la zona del euro /COM/2011/0821 FINAL-2011/0386 (COD).

los «planes presupuestarios a medio plazo», que deben elaborarse «de conformidad con su «marco presupuestario a medio plazo» sin que éste sea igualmente público y conocido, máxime teniendo en cuenta que los actuales *programas de estabilidad y reforma* de los Estados miembros ya avanzan las políticas públicas que se proponen para contribuir a la estabilidad y reducir el déficit, y de lo que se trata, en definitiva, es de cuantificar las previsiones de ingresos y gastos recogidas en esos programas y contextualizarlas de forma justificada y realista en un marco presupuestario plurianual que también ofrezca información sobre otras variables macroeconómicas relevantes.

2º Con relación a los distintos **libros** (19 libros, divididos en 51 tomos), agrupados en series (roja, verde, amarilla y gris), que acompañan como **documentación complementaria** la remisión a las Cortes Generales de los Proyectos de LPGE, el TCu cuestiona, de una parte, su volumen, que «es consecuencia de las distintas formas de presentación-clasificación de unos mismos datos e incluso de reiteración en diversos documentos, lo que no siempre supone mejora de la información»²⁵. Y de otra que, a pesar igualmente de su volumen, ni es completa, ni está organizada, sino dispersa, ni tampoco es clara y sistemática con relación al suministro de información de todo el sector público estatal, autonómico y local, con especificación del ámbito de las responsabilidades de cada nivel y de los recursos que cuenta para atenderlas²⁶.

Si el examen se circunscribe a la *información del sector público estatal*, aunque se recogen informaciones dispersas en distintos documentos (libro azul, libro amarillo e informe económico y financiero), las principales carencias, aparte de otras relativas a específicas informaciones que se comentan posteriormente, residen en que «la información a veces es muy desigual en función de los agentes, sin que objetivamente esté justificado este distinto tratamiento»²⁷.

²⁵ *Vid.* Informe..., ob. cit., pág. 24.

²⁶ Literalmente en el Informe se señala que «no existe ningún documento que describa las competencias materiales de cada Administración territorial y las ponga en relación con los recursos con que cuenta. Por el contrario, se informa del sistema de financiación territorial y de las aportaciones con cargo al Presupuesto del Estado, a lo que dedica un apartado el Informe Económico y Financiero, lo que es necesario pero insuficiente», ob. cit., págs. 24 y 25.

²⁷ La crítica del TCu a la consolidación de la información en el Proyecto de LPGE coincide, a su vez, con la que igualmente viene formulando al fiscalizar la Cuenta General del Estado, que tampoco es consolidada, *vid.* el Dictamen de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con la Declaración de la CGE correspondiente al 2007, de 17 de mayo de 2010; al 2008, de 5 de mayo de 2011, y el relativo a la CGE de 2009, de 21 de mayo de 2012. Al respecto *vid.*, entre otros, J. A. PÉREZ PÉREZ: «La consolidación de cuentas en el sector público», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 58, 2010. En el apartado posterior se comentan de forma

Por otra parte, en el Informe se cuestiona la estructura presupuestaria de algunos gastos, en especial, de los capítulos *de transferencias* (IV y VII), que resulta poco transparente y no permite conocer la naturaleza de los recursos que se comprenden en los diversos artículos de estos capítulos, que pueden ser muy diversos en su origen y en su destino.

Ciertamente, en la situación actual, no puede decirse que la información que suministra esta documentación que acompaña las LPGE cumpla los estándares internacionales –ni tampoco comunitarios– de transparencia fiscal. Por lo que se refiere a la necesidad de que exista una *información presupuestaria consolidada* de todos los niveles de la Administración –no sólo del estatal– y que responda a unas *previsiones presupuestarias comunes en el marco de una planificación plurianual* también común, sin perjuicio de las específicas responsabilidades presupuestarias en función de reglas de gasto también específicas de cada nivel de Administración, la nueva Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera es ambiciosa y, de cumplirse, podría suponer importantes avances. En primer lugar, porque su contenido viene referido a todas las Administraciones Públicas, incluida la Seguridad Social, y a todo el «resto de las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles y demás entes de Derecho público dependientes de las Administraciones Públicas (que) tendrán asimismo consideración de sector público y quedarán sujetos a lo dispuesto en las normas de esta Ley que específicamente se refieran a las mismas» (art. 2 de la LGEPySF). En segundo lugar, porque la Ley impone a todos los Presupuestos, sean del nivel territorial que sean, que se acompañen de la información precisa para relacionar el saldo resultante de los ingresos y gastos del presupuesto con la capacidad o necesidad de financiación, calculado conforme a las normas del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC-95) (art. 27 de la LGEPySF). Y en tercer lugar porque esta Ley ha impuesto a CCAA y CCLL un amplio catálogo de obligaciones de información económico-financiera que pueden contribuir a reducir el hasta ahora importante desconocimiento por parte de la Administración central de la verdadera situación presupuestaria de las autonomías y entidades locales.

Es cierto que estos avances no habían sido aprobados al tiempo de elaborarse el Informe del TCu, sin embargo, tanto los parámetros internacionales de transparencia fiscal como la normativa europea consideran un elemento fundamental de este principio que la información

más detallada las observaciones a la falta de consolidación de la información presupuestaria respecto de ese «bosque» de entidades, fundaciones, consorcios y fondos que escapan tanto del Derecho administrativo como del presupuestario.

presupuestaria de un Estado sea íntegra y completa, que venga referida también a todos los niveles de Administración, que existan mecanismos de coordinación entre todos los subsectores de las Administraciones Públicas y de participación en los procesos presupuestarios y que existan reglas fiscales comunes y niveles de responsabilidad presupuestaria delimitados. En nuestro país, hasta esta última reforma de 2012, existía una total descoordinación entre la situación presupuestaria de unas CCAA y CCLL y otras. No había obligación legal ni periódica de suministrar información presupuestaria a la Administración central. Y si bien el acceso a la misma era en teoría posible, tampoco era infrecuente que los datos se confeccionaran atendiendo a previsiones macroeconómicas dispares o a sistemas de compilación o interpretaciones contables divergentes. Esta situación claramente se contradecía, pues, con los estándares de transparencia presupuestaria, en los que se recomienda que «deberá suministrarse información *ex post* sobre el saldo fiscal del gobierno y el saldo *consolidado del gobierno general*. Esto puede hacerse mediante informes basados en las cuentas nacionales siempre y cuando reflejen los resultados efectivos de los diferentes componentes del gobierno general». Se señala además que, como sucede en nuestro país, «la consolidación del saldo del gobierno subnacional es particularmente útil cuando los niveles subnacionales de gobierno gozan de facultades significativas para aplicar impuestos, efectuar gastos o contraer empréstitos, o reciben transferencias cuantiosas del gobierno central», sin perjuicio de que la información suministrada en estos casos por los niveles subnacionales sea en términos generales significativa²⁸.

En lo relativo a la falta de claridad, sistematicidad y modo de presentación, así como a las deficiencias que presenta la estructura de algunos de los capítulos de gastos de las LPGE, también hay margen de mejora. Es evidente que el volumen de documentación presupuestaria no asegura en modo alguno la idoneidad y suficiencia de los datos si no es posible su comprensión y su comparabilidad respecto de las previsiones o de la ejecución presupuestaria de ejercicios anteriores, ni su credibilidad en función del cálculo o referencia de las magnitudes presupuestarias utilizadas, ni resulta clara su estructura. Desde luego, el ejemplo que toma como referencia el Informe del TCu, relativo al capítulo de transferencias, por la amalgama de conceptos que en él se incluyen es muy significativo de la falta de transparencia de las LPGE. Pero también existen otros muchos ejemplos, tanto referidos a la clasificación de in-

²⁸ Vid. apartado 227 del «Manual de transparencia fiscal» del FMI, ob. cit., páginas 101 y 102.

gresos –donde hay importantes omisiones de nuevas figuras tributarias como deficiencias en la clasificación económica de los mismos– como la ocultación en las LPGE de figuras, que han cobrado una especial relevancia en estos últimos años –como son los llamados *fondos sin personalidad jurídica*, algunos muy relevantes que se han creado extrapresupuestariamente–, como la multitud de datos referidos a una amplia variedad de entes que no sólo *huyen* del Derecho administrativo, sino también del Derecho presupuestario desde el momento en que su presupuesto es estimativo, no tienen una adecuada regulación (caso de los consorcios) o, en fin, constituyen ocultaciones de datos que responden a ciertas trampas de ingeniería presupuestaria (como sucede con el cómputo de las inversiones en obras públicas financiadas mediante fórmulas de colaboración público-privada) o escasamente realistas en cuanto a su cómputo como gastos (caso de los avales y garantías, de los remanentes de tesorería o de los diferimientos de imputación a ejercicios posteriores).

En el ámbito estatal, por el momento, estas deficiencias informativas de la documentación que acompaña a las LPGE no han tenido mayor repercusión jurídica que la denuncia de esta situación por parte del TCu. Sin embargo, en el ámbito local, ya existen pronunciamientos jurisprudenciales recientes (como la STS de 2 de octubre de 2012) que anulan presupuestos de entidades locales por *«la ausencia de documentación exigida para su tramitación por el principio de nivelación presupuestaria»*, en particular porque, en el caso resuelto en dicho fallo, *«no se incluyeron ni el informe económico financiero ni ningún otro documento que otorgue racionalidad y coherencia a la presupuestación de ingresos, ni el anexo de personal como elemento justificativo de la cualificación de los créditos para retribuciones de personal, ni un anexo de inversiones como elemento justificativo de las cuantificaciones de los créditos para inversiones, ni se diferencian los ingresos afectos al patrimonio municipal del suelo del resto de los recursos municipales, ni distingue las inversiones previstas con los fondos procedentes del patrimonio municipal del suelo, lo que impide reconocer si los recursos de este patrimonio se utilizan en alguna de las finalidades expresamente previstas»* en la normativa autonómica aplicable, *«y somete a la consideración del Pleno unos ingresos de 3.000.000 de euros por endeudamiento, sin informar sobre el signo y saldo del ahorro neto deducido de la última liquidación de presupuestos aprobada...»*²⁹. Con esta comparación no pretendo señalar

²⁹ Son varios y recientes los pronunciamientos tanto del TS como de otros órganos jurisdiccionales relativos a la anulación de presupuestos de entidades locales, bien porque se presentan para su aprobación sin venir acompañados de la documentación

la inconstitucionalidad de las Leyes de Presupuestos por las deficiencias que presenta desde el punto de vista informativo la documentación que la acompaña –o que debiera hacerlo–, pero es evidente que no se trata que estemos ante una mera irregularidad formal y que, por muchas de las razones que se exponen, es necesario mejorar su fiabilidad, su contenido y su estructura.

³⁰ Con relación a la **publicidad y difusión de esta documentación** el TCu es especialmente crítico con el hecho de que **el BOE no publique el texto íntegro de las LPGE** y sólo publique los resúmenes de los estados de ingresos y gastos. Considera que esta limitada publicidad oficial resulta contraria no sólo a lo previsto en el artículo 91 CE, sino también a la propia doctrina del TCu, que al atribuir carácter normativo y vinculante al crédito presupuestario, que no deja de ser una disposición de carácter general también dirigida a los ciudadanos y no sólo al Ejecutivo, exige la garantía de su completa publicidad oficial³⁰.

En este punto interesa destacar, como ya he señalado en otro trabajo³¹, que actualmente se encuentran en sede constitucional diversos recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra las LPGE de 2008, 2009, 2010 y 2011, dirigidos, entre otros motivos, contra todas o alguna de las partidas presupuestarias, bien por insuficiencia de dotación o bien por omisión del crédito presupuestario para cubrir gastos ya comprometidos. El hecho de que, como sucede con el recurso presentado contra la LGPE de 2009, se haya impugnado la

legalmente exigida, como sucede con la liquidación del presupuesto anterior (además de la citada, *vid.* STS de 15 de octubre de 2012, RJ 2012/10210, y STSJ Cataluña de 25-11-2010, RJ 2001/303). También se han anulado por no incluir, bien porque el crédito presupuestario necesario para atender obligaciones vencidas, líquidas y exigibles (SSTS de 10 de julio de 2010, RJ 2012/8083, y de 20 de noviembre de 2012, RJ 2012/10902, STSJ Galicia de 30 de mayo de 2012, RJ 2012/359) o porque no cumplían con las exigencias de nivelación presupuestaria, porque algunos gastos –como proyectos de inversión– carecían de la descripción y el detalle suficiente para conocer la exactitud de la inversión propuesta (STS de 3 de julio de 2012, RJ 2012/8074).

³⁰ El Informe del TCu se fundamenta, en este punto, en las SSTC 63/1986, de 21 de mayo; 13/1992, de 6 de febrero, y 3/2003, de 16 de enero. La crítica, por otra parte, ya había sido formulada en similares términos por otros autores. Así, PASCUAL GARCÍA ya había calificado de «anómala» la falta de publicación íntegra de las LPGE en el BOE, lo cual «plantea la duda de si pueden considerarse dotados de eficacia jurídica unos créditos de los cuales no se da a conocer su importe con el nivel de especificación que la LGP exige y en cuyo nivel, y sólo en él, resultan vinculantes». Y aunque una respuesta negativa a esta cuestión sería grave, sin duda, al invalidar todas las leyes presupuestarias del pasado, «a partir del ordenamiento jurídico vigente no se ve la posibilidad de sostener lo contrario...», *vid.* Régimen jurídico del gasto público, BOE, Madrid, 2009, pág. 321.

³¹ *Vid.* B. SESMA SÁNCHEZ: *Cuestiones presupuestarias pendientes en sede constitucional*, ob. cit.

totalidad de sus estados numéricos debiera servir para que el TCu confirme o no la verdadera naturaleza jurídica de los créditos presupuestarios de las partidas consignadas en los estados de gastos. Es cierto que hasta ahora el TCu viene afirmando dicha naturaleza jurídica desde muy tempranamente (por todas, STC 63/1986, de 21 de mayo), pero también lo es que, si tenemos en cuenta que ni siquiera el *BOE* publica el texto completo de las LPGE, porque de los estados de gastos sólo se publica un resumen que no llega ni siquiera al nivel del crédito vinculante y que, además, el mismo TCu ha afirmado que un crédito presupuestario no encierra en sí mismo ni una obligación jurídica plena ni un derecho porque sólo implica la autorización para gastar, la doctrina del TCu es contradictoria en este punto y habría que dudar de su valor como norma jurídica impugnable.

A mi juicio, a riesgo de simplificar esta compleja cuestión jurídica, entiendo que si, como ha señalado el TCu, los estados numéricos constituyen literalmente el «contenido mínimo, necesario e indispensable» de las LPGE respecto de las cuales la CE exige que incluyan la «totalidad» de ingresos y gastos, ni es admisible el actual *fraccionamiento presupuestario* que se produce al aprobar gastos al margen de las LPGE sin modificar su contenido (contenidos en Decretos-leyes o a través de la creación de fondos extrapresupuestarios), ni es admisible que su publicación oficial quede reducida a resúmenes que ni siquiera responden al nivel de vinculación de los créditos. Ciertamente los créditos presupuestarios representan autorizaciones de gasto y no crean derechos subjetivos *perfectos* e inmediatamente ejecutivos, pero es indudable que su aprobación encierra un valor jurídico intrínseco especialmente cuando su consignación es preceptiva para hacer frente a obligaciones válidamente contraídas, firmes, líquidas y exigibles. No sólo porque a través de su aprobación por el Legislativo el poder Ejecutivo recibe una autorización específica, en términos cuantitativos y cualitativos para gastar, sino porque también su aprobación responde en muchos casos a compromisos de gasto válidamente adquiridos –por Ley o de forma convenida– por la Administración que, para su efectividad, exigen cobertura presupuestaria. De este modo, la asignación de recursos a un determinado órgano gestor para llevar a cabo una determinada actividad o finalidad, que es lo que representa el crédito presupuestario, vincula a la Administración en términos cuantitativos, cualitativos y temporales, pero también representa la expectativa de un derecho/deber por parte de los destinatarios –concretos o indeterminados– a recibir el destino de esos recursos cuya aprobación ha sido autorizada por Ley y responde en muchos casos a obligaciones económicas previamente contraídas. Por ello, las LPGE pueden incurrir en inconstitucionalidad si omiten la consignación de

créditos presupuestarios que deben aprobarse para satisfacer obligaciones económicas válidamente asumidas máxime si, por Ley, debe quedar reflejada específicamente su cobertura presupuestaria. En este sentido es importante señalar que el TCu (SSTC 178/2006, de 6 de junio, y 222/2006, de 6 de julio) ha declarado la inconstitucionalidad por omisión de sendas Leyes de Presupuestos Generales autonómicas por no recoger las cuantías concretas de las retribuciones básicas y de los complementos de destino específico y de productividad del personal funcionario que por Ley (Ley 30/1984, de Medidas para la Reforma de la Función Pública) deben venir especificadas en su cuantía exacta en las Leyes de Presupuestos. Y en este punto el TCu ha señalado que la publicidad formal de las cuantías retributivas no queda garantizada con la aprobación de normas reglamentarias sobre retribución, pues *«no debe olvidarse que la exigencia de que las mismas se reflejen en la Ley de Presupuestos garantiza, entre otras cuestiones, un control democrático de la política retributiva autonómica, unas posibilidades de impugnación y un tipo de publicidad que difiere de las que son propias de las normas reglamentarias. De ahí que no sea posible considerar satisfecho el principio de publicidad formal con rango legal exigido por el artículo 24.2 de la Ley 30/1984»*³². En mi opinión, si el TCu exige la consignación expresa de las cuantías en aquellos casos en los que por Ley es obligada su especificación en la Ley de Presupuestos, esta exigencia es predicable no sólo de los supuestos analizados en estos fallos (retribuciones de funcionarios), sino de otros muchos gastos públicos cuya regulación sectorial igualmente se supedita a su especificación presupuestaria (gastos reservados, transferencias del FCI o de otros fondos de financiación territorial, líneas de subvenciones...), y en este sentido es evidente que la publicación en el BOE de resúmenes no garantiza esa publicidad y *seguridad jurídica* que precisa toda norma legal, ni tampoco respeta la *lealtad institucional* y autovinculación que es exigible al Gobierno al confeccionar y especificar los créditos presupuestarios que responden a compromisos de gasto válida y previamente adquiridos³³.

Por otra parte, la omisión en las Leyes de Presupuestos y falta de publicidad formal de partidas presupuestarias vinculadas a gastos o

³² Por ello, el TCu declaró en ambos fallos la inconstitucionalidad por omisión de las Leyes de Presupuestos, que, evidentemente, no pudo reconducirse a ningún precepto ni partida presupuestaria en particular y que, en consecuencia, no trajo consigo tampoco una declaración de nulidad expresa. Se trata, en cierta medida, de una *inconstitucionalidad formal de la LPGE* y no material.

³³ Piénsese, por ejemplo, en la quiebra de los principios de lealtad institucional y seguridad jurídica que supone la consignación en los presupuestos de las CCAA de cifras e ingresos procedentes del sistema de financiación autonómica que después no concuerdan con las que verdaderamente se recogen en los PGE.

expectativas de financiación contraídas voluntariamente por la Administración con carácter previo a la elaboración de los Presupuestos también puede dar lugar a la responsabilidad patrimonial de la Administración por quiebra del principio de *confianza legítima* y por ocasionar con esta actuación daños antijurídicos que los afectados no están obligados a soportar.

En último término cabría señalar, además, que si las Cortes Generales, a través de su Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, «*entiende necesario que se vigile la adecuada publicación en el Boletín Oficial del Estado de los resúmenes de las cuentas de las entidades públicas y que dicho resumen recoja información suficiente y adecuada para conocer la actividad y la situación de la entidad correspondiente*»³⁴, con mayor motivo habrá que exigir la publicidad íntegra de las LPGE.

Por estos motivos³⁵, y dado que los actuales medios tecnológicos e informáticos no representan, a mi juicio, ningún obstáculo a la publicación íntegra de las LPGE, es necesario asegurar la publicidad íntegra de sus estados numéricos, lo que, por otra parte, y en términos generales, insisto es una exigencia inexcusable para la validez de cualquier Ley y una exigencia mínima para asegurar los principios de seguridad jurídica y, en el ámbito que nos ocupa, de transparencia presupuestaria³⁶.

4º Por último, respecto de la **fiabilidad de toda esta documentación**, el Informe del TCu se limita a señalar, muy someramente, que la misma no viene avalada antes de su remisión a las Cortes Generales por un órgano externo a la Administración, como propugna el cuarto pilar –Garantías de integridad– del «Código de transparencia fiscal» del FMI.

En este punto, el Informe del Tribunal no hace sino sumarse a las recomendaciones internacionales y también europeas de que *las previsiones presupuestarias vengan avaladas por instituciones u organismos independientes con autonomía funcional respecto de los Gobiernos*. En nuestro caso, aunque el Gobierno ya ha anunciado la creación de una «auto-

³⁴ Vid. Dictamen de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas relativo a la CGE correspondiente al ejercicio 2009, de 8 de mayo de 2012, apartado IV.

³⁵ PASCUAL GARCÍA apunta otros, como la dudosa exigencia de responsabilidad contable a quienes comprometen gastos y ordenan pagos sin crédito suficiente por una infracción legal si la ley infringida no ha sido publicada oficialmente en el BOE, cfr., *Régimen jurídico del gasto público*, ob. cit., pág. 321.

³⁶ Una visión general del uso de las nuevas tecnologías referido a la información económico-financiera por parte de los ciudadanos puede verse en S. ARANDA SORIA: «Transparencia en la gestión pública. El papel de internet y el ciudadano», *Revista de Auditoría Pública*, nº 49, 2009, págs. 121 y ss.

ridad fiscal independiente» para el primer trimestre de 2013, que velará por el estricto cumplimiento de la normativa presupuestaria y llevará a cabo un seguimiento continuo sobre el diseño, la implementación y la ejecución de los presupuestos³⁷, será importante asegurar la máxima cualificación e independencia del mismo para conseguir la mayor objetividad y fiabilidad de sus análisis³⁸. Y, de otra parte, ajustar la coordinación de las funciones asumidas por este nuevo órgano con las atribuidas actualmente al Tribunal de Cuentas, que hasta ahora ha sido marginado total y absolutamente de todo el proceso de elaboración de los presupuestos e incluso de cualquier actuación normativa o decisión política que tuviera una clara incidencia presupuestaria. A mi juicio, si legislativamente se opta por dejar al Tribunal de Cuentas únicamente la fiscalización *a posteriori* de la ejecución presupuestaria, indudablemente será necesario coordinar las metodologías parámetros de ambos organismos para realizar el análisis de las desviaciones presupuestarias³⁹.

³⁷ Vid. Informe del Consejo de Ministros de 24 de septiembre de 2012. Tanto el Consejo como la Comisión Europea vienen recomendando específicamente que nuestro país cree esa «autoridad fiscal independiente» con la misión de controlar la política presupuestaria y proporcionar análisis y asesoramiento en este ámbito, aplicar estrictamente el marco presupuestario a medio plazo y seguir de cerca el cumplimiento de los objetivos presupuestarios a lo largo del año por todos los niveles de la Administración; *vid.* Comunicación de la Comisión al Consejo, «Evaluación de las medidas tomadas por España en respuesta a la Recomendación del Consejo de 10 de julio de 2012 con vistas a poner fin a la situación de déficit público excesivo», de 14 de noviembre de 2012 (COM (2012) 683 final).

³⁸ En este punto, el «Manual de transparencia» del FMI señala que «la práctica óptima consiste en que se establezcan mecanismos institucionales para proporcionar al público seguridades independientes de que los pronósticos macroeconómicos y fiscales son de alta calidad. Esto podría incluir que los modelos fiscales y macroeconómicos se pongan a disposición de expertos externos. Los supuestos macroeconómicos utilizados en el presupuesto también pueden extraerse de los producidos por especialistas del sector privado. Algunos países han adoptado mecanismos para la revisión formal de la calidad por parte de expertos, revisiones que se dan a conocer al público. En otros se confiere a un organismo público independiente la tarea de juzgar la calidad de los pronósticos», *vid.* apartado 4.3.3 del «Manual de transparencia...», *ob. cit.*, págs. 135 y 136.

³⁹ De hecho, en la reciente *Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre disposiciones comunes para el seguimiento y la evaluación de los proyectos de planes presupuestarios y para la corrección del déficit excesivo de los Estados miembros de la zona euro* /COM/2011/0821 final-2011/0386 (COD) está previsto que en aquellos casos en los que un Estado miembro esté sujeto a un seguimiento más estrecho de vigilancia de déficit excesivo «realizará una auditoría independiente general de las cuentas de las Administraciones Públicas en coordinación con los órganos supremos de auditoría nacionales, e informará al respecto con el fin de evaluar la fiabilidad, la integridad y la exactitud de dichas cuentas a los efectos de la aplicación del procedimiento de déficit excesivo; en este contexto, la Comisión (Eurostat) evaluará la calidad de los datos comunicados por el Estado miembro afectado de conformidad con el Reglamento (CE) nº 679/2010».

4. SUFICIENCIA INFORMATIVA DE DICHA DOCUMENTACIÓN PARA ASEGURAR EL CUMPLIMIENTO DEL OBJETIVO DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

La segunda parte del Informe del TCu se centra en analizar si la información elaborada y que complementa los Proyectos de LPGE es «adecuada y suficiente» para asegurar el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, en particular para:

a) Relacionar el equilibrio, déficit o superávit presupuestario no financiero con el equilibrio, necesidad o capacidad de financiación calculado conforme a las normas del SEC-95, incluyendo explicaciones sobre las diferencias de criterio y los ajustes realizados.

b) Valorar el fundamento y la representatividad de las magnitudes presentadas, incorporando explicaciones sobre las previsiones, proyecciones y supuestos empleados en su cálculo, descripciones de los programas de ingresos y gastos, información sobre ejercicios anteriores y futuros, descripciones de los riesgos fiscales y, en general, cualquier otra información que fundamente sus importes.

4.1. Información sobre la relación entre magnitudes presupuestarias y magnitudes en términos SEC-95

Tanto el derogado artículo 13 TRLGEP como diversos preceptos de la actual LOEPySF (arts. 2, 12, 15 y 27) invocan el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, aprobado por el Reglamento (CE) 2223/96, del Consejo, de 25 de junio de 1996, como parámetro conceptual para medir o fijar los objetivos de estabilidad presupuestaria. Y con la normativa actual, también para calcular la regla de gasto (art. 12.2 LOEPySF). Esta regulación implica que los Presupuestos de cada Administración Pública se acompañarán de la información precisa para relacionar el saldo resultante de los ingresos y gastos del Presupuesto con la capacidad o necesidad de financiación calculada conforme a las normas del SEC-95. Pues bien, las observaciones críticas que se recogen en el Informe del TCu en este punto se centran en los siguientes aspectos:

1º Que no existiendo una equivalencia entre los *conceptos de sector público* que establece la LGP (artículos 2 y 3), que es el utilizado como referencia para la elaboración tanto de las LPGE como de la documentación complementaria que las acompaña y el que empleaba entonces el TRLGEP y que actualmente se mantiene en el artículo 2 de la LOEPySF, que es el relevante a efectos de fijar o medir el principio de estabilidad presupuestaria, se producen im-

portantes *desajustes de información*. Tales desajustes arrojan como consecuencia inevitable la dificultad de calcular el saldo no financiero del presupuesto que es la magnitud de partida para obtener la capacidad o necesidad de financiación del concepto de sector público entendido en términos SEC-95. Si los Presupuestos utilizan una clasificación orgánica que margina, por ejemplo a ciertas entidades de naturaleza empresarial o a fundaciones públicas que, sin embargo, en determinados casos sí forman parte del concepto de sector público en términos SEC-95, parece evidente que será necesario realizar un ajuste (en otros casos será un ajuste inverso) para incluir sus cifras en el cómputo de la estabilidad presupuestaria. Si, además, la clasificación empleada en las LPGE para delimitar el concepto de sector público tampoco es coincidente con el contenido del Inventario de Entes del Sector Público Estatal (INVESPE), elaborado por la IGAE, y que, además, muchas de estas entidades –públicas para el SEC-95, pero parcialmente privadas para la LGP–, funcionan con presupuestos estimativos el cálculo de los objetivos de estabilidad presupuestaria ofrece muchas dudas en cuanto a su fiabilidad. La crítica a esta compleja definición del concepto de sector público no es nueva y coincide con la demanda doctrinal reiterada de una urgente reforma de su estructura⁴⁰.

2º Que también existen diferencias significativas entre las reglas y principios previstos en el SEC-95 para el *tratamiento y valoración de las operaciones* de los utilizados en nuestro sistema presupuestario. En particular, en el Informe se destacan como diferencias especialmente significativas y relevantes: la diferente utilización del principio del devengo, el distinto registro de las relaciones entre las Administraciones Públicas y las empresas públicas, y la disparidad en el tratamiento de las operaciones de arrendamientos, licencias y concesiones, entre las que se incluye el caso de las infraestructuras públicas financiadas y explotadas por sociedades.

Respecto de todos estos supuestos, las críticas del TCu se centran en la ausencia de información específica en los Proyectos de las LPGE

⁴⁰ Las críticas a la caótica e injustificada creación de entidades públicas que «huyen» del Derecho administrativo es abundante y reiterada. Entre las más recientes, *vid.* PASCUAL GARCÍA: «La huida del Derecho administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros por los nuevos entes del sector público», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 60/2010, págs. 109 y ss., y VVAA: «La urgente reforma del sector público: Informe elaborado por la Sociedad de Estudios de Derecho Administrativo», *El Cronista del Estado Social y de Derecho*, nº 31, 2012. Por otra parte, también son constantes en los sucesivos Dictámenes de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con las Declaraciones de las CGE, *vid.*, en este sentido, las últimas correspondientes a los ejercicios 2007 2008 y 2009 ya citadas.

analizados para explicar tales divergencias, así como la falta de explicación de los distintos ajustes de conciliación. Es cierto que en el Informe Económico y Financiero incluido en los Proyectos de las LPGE se incluyen dos cuadros parcialmente explicativos al respecto, pero la denuncia del TCu se centra en la insuficiente explicación de los conceptos de ajuste entre los dos sistemas, en la ausencia de ajustes en el caso de la Seguridad Social y en la falta de información de carácter histórico que permita comparar las previsiones de ajustes efectuadas en ejercicios anteriores con los ajustes efectivos realizados una vez liquidado el presupuesto y elaboradas las cuentas nacionales⁴¹.

La demanda de aplicar este sistema de cuentas a nuestro sistema presupuestario, que no es una opción voluntaria del legislador español, sino que también viene impuesta por la normativa europea de estabilidad presupuestaria⁴², no es nueva⁴³ y, aunque ya es-

⁴¹ *Vid.* Informe..., ob. cit., pág. 35. De hecho, prueba de la falta de explicación clara sobre los ajustes que deben realizarse entre uno y otro sistema, en el Informe se cita la contradicción entre los que enumera la Orden EHA/1681/2009, de 12 de junio, que regula la elaboración de la CGE, y los ajustes que se recogen en el Proyecto de LPGE dado que no son coincidentes.

⁴² En este punto, el artículo 3 de la Directiva 2011/85/UE, del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros, dispone que:

«1. En lo que respecta a los sistemas nacionales de contabilidad pública, los Estados miembros dispondrán de unos sistemas de contabilidad que cubran de manera íntegra y coherente todos los subsectores de las Administraciones Públicas y contengan información necesaria para generar datos según el principio de devengo con el fin de preparar datos basados en la norma SEC-95 (...).

2. Los Estados miembros garantizarán la disponibilidad pública, oportuna y periódica, de datos presupuestarios relativos a todos los subsectores de las Administraciones Públicas según se define en el Reglamento (CE) nº 2223/96. En particular, los Estados miembros publicarán:

a) Datos presupuestarios basados en la contabilidad de caja (o la cifra equivalente de la contabilidad pública cuando no se disponga de dichos datos) con la siguiente periodicidad:

- mensual para los subsectores de la Administración central, las Comunidades Autónomas y las Administraciones de Seguridad Social antes de finalizado el mes siguiente, y
- trimestral para el subsector de las corporaciones locales antes de finalizado el trimestre siguiente;

b) Un cuadro de conciliación detallado que muestre el método de transición entre los datos basados en la contabilidad de caja (o las cifras equivalentes de la contabilidad pública cuando no se disponga de dichos datos) y los datos basados en la norma SEC-95.»

⁴³ *Vid.* LUCENA BETRIU: *La transparencia presupuestaria...*, ob. cit., pág. 18, y entre otras aportaciones más recientes, *vid.*, especialmente, R. MARTÍNEZ MANZANEDO: «El Sistema Europeo de Cuentas (SEC-95) en el contexto de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria», *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, nº 41, 2012, págs. 81 y ss., y J. A. PÉREZ PÉREZ: «Introducción sobre la aplicación de los criterios SEC-95 a las cuentas públicas», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 54, 2009, págs. 115 y ss.

taba prevista en nuestro ordenamiento desde la anterior normativa de estabilidad presupuestaria, es cierto que aún queda camino por recorrer en este punto⁴⁴. Desde luego, la necesidad de aclarar normativamente los ajustes entre los dos conceptos de sector público que establecen respectivamente la LGP y la LOEPySF es uno de ellos. Y la clarificación, también normativa, que debe efectuarse en el tratamiento de aquellas operaciones que se registran de modo diferente entre uno y otro es especialmente relevante en casos como las inversiones/arrendamientos de infraestructuras públicas. De hecho, la Comisión Europea al comunicar al Consejo su opinión sobre las medidas tomadas por nuestro país en respuesta a la Recomendación del Consejo de 10 de julio de 2012 con vistas a poner fin a la situación de déficit público excesivo, sigue reclamándonos que «*el logro de un mayor grado de transparencia presupuestaria requeriría una notificación más global, coherente y oportuna sobre la base de un presupuesto de las Administraciones Públicas consolidado de conformidad con el sistema SEC-95*»⁴⁵.

4.2. Fundamento de las magnitudes presentadas

Desde luego, la fiabilidad, complitud, ordenación y comparabilidad de las previsiones presupuestarias es un elemento absolutamente esencial del principio de transparencia presupuestaria. A esta finalidad responden buena parte de las exigencias que establece el artículo 4 de la Directiva 2011/85/UE, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros. Su primer apartado dispone claramente que «los Estados miembros velarán por que la planificación presupuestaria se base en previsiones macroeconómicas y presupuestarias realistas, utilizando la información más actualizada. La planificación presupuestaria se basará en el escenario presupuestario más probable o en un escenario más prudente. Las previsiones macroeconómicas y presupuestarias se compararán con las previsiones de la Comisión más actualizadas y, en su caso, las de otros órganos independientes. Las diferencias importantes entre el escenario macropresupuestario ele-

⁴⁴ Sobre la importancia de perfeccionar estos mecanismos de integración y comparabilidad de la contabilidad presupuestaria, la pública y la nacional, para poder medir comparativamente en el ámbito internacional y en el europeo la actividad del sector público, *vid.* MONASTERIO ESCUDERO y FERNÁNDEZ LLERA: *La insostenible levedad del principio de transparencia presupuestaria...*, *ob. cit.*, pág. 10.

⁴⁵ *Vid.* Comunicación de la Comisión al Consejo, «Evaluación de las medidas tomadas por España en respuesta a la Recomendación del Consejo de 10 de julio de 2012 con vistas a poner fin a la situación de déficit público excesivo», de 14 de noviembre de 2012 [COM (2012) 683 final].

gido y la previsión de la Comisión deberán describirse de manera motivada, en particular si el nivel o el crecimiento de las variables de los supuestos externos se aparta significativamente de los valores expuestos en las previsiones de la Comisión». A tal fin, «la Comisión hará públicos las metodologías, los supuestos y los parámetros pertinentes en que se apoyen sus previsiones macroeconómicas y presupuestarias» y exige a los Estados miembros que especifiquen cuál es la institución responsable de presentar esas previsiones macroeconómicas y presupuestarias que, al margen de la propia evaluación de la ejecución de los presupuestos nacionales, serán objeto de una evaluación periódica, no sesgada y general que se basará en criterios objetivos y se realizará *ex post*.

Pues bien, a pesar de esta preocupación por la fiabilidad de las previsiones utilizadas para la elaboración de los Presupuestos, en el primer informe provisional de la Comisión sobre la aplicación de esa Directiva se señala que «*las previsiones macroeconómicas y presupuestarias utilizadas para la planificación presupuestaria se consideran desde hace tiempo un punto débil en la preparación de los presupuestos anuales*» y que «en algunos Estados miembros hace tiempo que se viene observando un sesgo en las estimaciones presupuestarios»⁴⁶. Lamentablemente uno de esos casos es nuestro país, y es que, como el Tribunal denuncia en el Informe que comentamos, respecto de los Proyectos de Presupuestos de los ejercicios 2007 y 2008, existen claras pruebas de la falta de fiabilidad de las previsiones presupuestarias en que se sustentaron. De un lado, porque el escenario macroeconómico utilizado presentaba el mismo formato que el cuadro de previsiones económicas que acompañó al Acuerdo sobre el objetivo de estabilidad 2007-2009. Por otro, porque, como ya se ha comentado, los escenarios presupuestarios plurianuales no fueron, ni lo son a día de hoy, objeto de publicación, de modo que resulta imposible analizar las desviaciones de los resultados frente a las previsiones. En tercer lugar, porque las previsiones macroeconómicas tomadas como base para la elaboración de los presupuestos del ejercicio 2008 eran significativamente diferentes de las correlativas de la OCDE, FMI y de la Comisión Europea. Y, en fin, porque «el mantenimiento en lo sustancial del marco macroeconómico previsto en la primera mitad del año 2007 como fundamento de las cifras presupuestarias para el ejercicio 2008 sometidas a la probación de las Cortes Generales, sin ningún análisis conocido de la previsible evolución de los valores inicialmente estimados de las

⁴⁶ Vid. Informe de la Comisión sobre la aplicación de la Directiva 85/2011, ya citado.

variables macroeconómicas consideradas, restó fiabilidad a dichas cifras y, por tanto, transparencia en el sentido señalado en el pilar cuarto del “Manual de transparencia” del FMI»⁴⁷.

Estas observaciones críticas que efectúa el TCU están, a mi juicio, claramente justificadas. De hecho, no hay que olvidar, como se señaló anteriormente, que por «presunta falsedad» y «escasa fiabilidad» de los estados numéricos la LPGE del ejercicio 2009 está recurrida ante el Tribunal Constitucional. También en ese ejercicio las previsiones macroeconómicas en las que se sustentaron fueron «demasiado optimistas» y claramente desfasadas porque no tenían nada que ver con las atribuidas a nuestra economía por organismos internacionales como el FMI, la OCDE o la Comisión Europea. En aquel ejercicio, la LPGE preveía un déficit del conjunto de las Administraciones Públicas del 1,9%, y el dato definitivo ha sido del 11,2%. Tampoco es habitual que las previsiones macroeconómicas elaboradas por el Gobierno concuerden, en muchos casos, con las propias elaboradas por el Banco de España u otras instituciones privadas financieras de nuestro país. De ahí la justificada crítica efectuada por el TCU en este informe y también la preocupación actual de las instituciones europeas por la fiabilidad, probabilidad, realismo y prudencia de las previsiones macroeconómicas y presupuestarias utilizadas por los Estados miembros.

En nuestro país comienzan a darse ahora algunos pasos *—pasitos—* para mejorar la fiabilidad de las previsiones macroeconómicas presupuestarias. De una parte, ya se ha hecho referencia a la anunciada creación por el Gobierno durante el año 2013 de ese órgano técnico, esa «autoridad fiscal independiente», que será competente para presentar y hacer públicas las previsiones macroeconómicas oficiales preparadas a efectos de la planificación presupuestaria que, necesariamente, habrán de coordinarse al menos con las estimadas por la Comisión Europea y, en nuestro ámbito interno, confío que también con las que pueda calcular el Banco de España, el INE o la IGAE. Ya el Código del FMI preveía la conveniencia de que participaran instituciones u organismos independientes con autonomía funcional⁴⁸, y así se reafirma ahora también tanto la citada Directiva 85/2011 sobre requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados

⁴⁷ Vid. Informe..., ob. cit., pág. 80.

⁴⁸ En la misma línea otros autores han señalado que «los informes periódicos elaborados y difundidos por un organismo público independiente, encargado del seguimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, parece una opción más acorde con el principio de transparencia y previsiblemente una medida mucho más eficaz», vid. C. MONASTERIO ESCUDERO y R. FERNÁNDEZ LLERA: *La insoportable levedad del principio de transparencia presupuestaria*, ob. cit., pág. 11.

miembros (art. 4.5) como en el *Proyecto de Reglamento para el seguimiento de los planes presupuestarios de los Estados miembros de la zona del euro* (integrado en el paquete de dos instrumentos legislativos), que amplía y concreta en mayor medida algunas de las disposiciones de la citada Directiva⁴⁹.

De otra parte, interesa señalar la reciente *Orden ECC/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*. Esta norma supone un importante avance en el establecimiento de una metodología común para calcular las previsiones tendenciales de ingresos y gastos de nuestras Administraciones Públicas. Es relevante asimismo que dicha norma tome como referencia la utilizada por la Comisión Europea al respecto y que haya optado por uniformar los cálculos considerando unas mismas «elasticidades» (variaciones según la naturaleza de los ingresos y gastos) y una sola «brecha de producción a nivel nacional» (diferencia entre el PIB real observado y el PIB potencial) para referir tales indicadores a las Comunidades Autónomas. De haber considerado «elasticidades específicas» por cada CCAA (por ejemplo, derivadas de singularidades específicas del régimen de financiación autonómica), aumentaría extraordinariamente la complejidad del cálculo y, además, según ha apreciado igualmente el Consejo de Estado, la experiencia empírica disponible viene poniendo de manifiesto un elevado grado de sincronía entre los ciclos de producción nacional y autonómicos⁵⁰.

⁴⁹ Vid. Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre disposiciones comunes para el seguimiento y la evaluación de los proyectos de planes presupuestarios y para la corrección del déficit excesivo de los Estados miembros de la zona del euro [COM(2011) 821 final].

Según aprecia la Comisión Europea en el Informe provisional sobre la aplicación de la Directiva 85/2011, «en general, un tercio de los Estados miembros (BG, DE, DK, EE, PL, RO, SE, SI, SK y UK) declara disponer de procesos estructurados que implican a varias instituciones u organismos para garantizar la transparencia y la fiabilidad de las previsiones. Otros Estados miembros se encuentran todavía en la fase de preparación o hasta ahora se han limitado a comunicar vagas declaraciones de intenciones. AT, BG, CY, DE, DK, EL, RO, SE y UK indican que elaboran escenarios macroeconómicos y presupuestarios alternativos –una buena medida preventiva que facilita las rectificaciones del presupuesto en la fase de ejecución cuando los parámetros reales se apartan del escenario de base–. Sólo una minoría de Estados miembros compara (o tiene previsto comparar) sus previsiones con las de la Comisión Europea (BG, CY, DE, EE, EL, FR, RO y SI), aunque algunos de ellos incorporan algunas hipótesis de la Comisión a sus propios procesos (EE y PL). Son pocos los Estados miembros que en este momento notifican medidas específicas para evaluar *a posteriori* la calidad de las previsiones en el sentido del artículo 4, apartado 6, de la Directiva».

⁵⁰ Vid. Dictamen del Consejo de Estado 1209/2012, de 15 de noviembre de 2012.

Por otro lado, aparte de la falta de fiabilidad y contraste de las previsiones presupuestarias, también incide negativamente en la transparencia el simple hecho de que existan *datos presupuestarios «ocultos»* y no públicos o ciertos «*riesgos fiscales*» que pueden condicionar las estimaciones presupuestarias. A estos aspectos se dedican los últimos apartados del Informe del TCu. En particular se denuncian las lagunas e insuficiencias de la información presupuestaria sobre las siguientes operaciones:

– La información de los PGE de 2007 y 2008 sobre los *pasivos contingentes* es escasa. La autorización máxima de avales a otorgar por el Estado que se recogen en estas Leyes no es suficiente para conocer el *stock* de préstamos garantizados y su previsible evolución⁵¹. Tampoco se incorpora información sobre litigios judiciales, compromisos de gastos futuros y otros riesgos fiscales⁵². Al margen de estas referencias señaladas por el TCu también la característica morosidad de nuestras Administraciones Públicas debiera incluirse en el cómputo del endeudamiento⁵³.

– Sobre los *beneficios fiscales*, cuya estimación se recoge en la Memoria que acompaña los Proyectos de LPGE, las carencias se centran en la falta de justificación de los objetivos de política económica y social a que se destinan los nuevos incentivos creados, así como la ausencia de información sobre la ejecución de estos incentivos de ejerci-

⁵¹ La crítica en este punto también resulta justificada. A título de ejemplo, como ya denuncié en ese trabajo anterior, cómo explicar desde la transparencia presupuestaria que el mismo día que se publica en el BOE la LPGE del ejercicio 2011 (BOE del 23 de diciembre de 2010) dicha norma se modificara por Decreto-ley (publicado un día después, Decreto-ley 14/2010, de 23 de diciembre, BOE del 24) para incrementar muy significativamente el importe de los avales del Estado que sólo un día antes habían aprobado las Cortes Generales?, *vid. Cuestiones presupuestarias pendientes en sede constitucional*, ob. cit., pág. 73.

⁵² *Vid.* apartado II.2.2.3.B del Informe. También el artículo 14.3 de la Directiva 85/2011 ha establecido que «los Estados miembros publicarán, en lo que respecta a todos los subsectores de las Administraciones Públicas, la información pertinente sobre los pasivos contingentes que puedan incidir de manera significativa en los presupuestos públicos, en particular las garantías públicas, los préstamos morosos y los pasivos resultantes de la actividad de las corporaciones públicas, indicando su magnitud».

⁵³ En el mismo sentido, *vid.* PICÓ Y ROMERO, y ROMERO CIVERA: «Morosidad, endeudamiento y transparencia en el sector público», *Auditoría Pública*, nº 54, 2011, págs. 121 y ss. En la misma línea, LUCENA BETRIU ya había propuesto la inclusión específica en el «Informe económico financiero de los Presupuestos Generales del Estado» de la relación de avales «activos», una estimación de los compromisos futuros por el pago de pensiones públicas y el detalle de los plazos y las cantidades acordados en las obras públicas contratadas conforme a la modalidad de pago aplazado», *vid. La transparencia presupuestaria...*, ob. cit., págs. 30 y ss.

cios anteriores, lo cual impide evaluar la calidad de las estimaciones realizadas y la adopción de decisiones fundadas sobre el mantenimiento de los mismos⁵⁴.

– El uso de *presupuestos estimativos* por parte de determinados organismos o entidades del sector público administrativo (como los OOAA que realizan actividades comerciales a que se refiere la Disposición Transitoria 3ª de la LGP, de los Fondos carentes de personalidad jurídica, de los consorcios y otras entidades) también perjudican la fiabilidad de las estimaciones presupuestarias recogidas en los proyectos de LPGE sin que existan, además, objetivos o razones que justifiquen su exclusión del régimen limitativo⁵⁵.

– El Informe del TCu se muestra especialmente crítico en el caso de los *consorcios*, cada vez más numerosos, y de las empresas públicas que se «escapan» de su adscripción al sector público estatal, autonómico o local, pese a que su financiación mayoritaria procede de las Administraciones Públicas. Se trata de una crítica ya conocida y efectuada por el propio Tribunal en otras ocasiones, pero que en este caso se expone como ejemplo de la absoluta indefinición de su régimen presupuestario y de su falta de transparencia⁵⁶. En este punto, aparte de la modificación introducida por la LPGE para 2009 en la Disposición Adicional novena de la LGP, citada en el informe del

⁵⁴ Vid. apartado II.2.2.3.E del Informe. A este respecto hay que señalar que el artículo 14.2 de la Directiva 85/2011 impone la obligación a los Estados miembros de publicar «información detallada sobre la incidencia de los beneficios fiscales en los ingresos».

⁵⁵ Vid. apartado II.2.2.3.G del Informe. La previsión contenida en el artículo 14.1 de la citada Directiva 85/2011 en este punto es que «en el marco de los procedimientos presupuestarios anuales, los Estados miembros harán una relación y presentación de todos los organismos y fondos de las Administraciones Públicas que no formen parte de los presupuestos ordinarios de los distintos subsectores, junto con cualquier otra información pertinente. La incidencia combinada de dichos organismos y fondos de las Administraciones Públicas en los saldos y las deudas de las Administraciones Públicas se presentará en el marco de los procedimientos presupuestarios anuales y de los planes presupuestarios a medio plazo». Además, el apartado 3 *in fine* de este precepto, obliga a publicar información asimismo sobre la participación de las Administraciones Públicas en el capital de sociedades privadas y públicas en el caso de sumas económicamente importantes».

Sin embargo, como se indicó anteriormente, la creación de estas entidades que funcionan con presupuesto limitativo, que ni siquiera es objeto de debate durante la aprobación parlamentaria de las LPGE y cuya contabilidad no refleja su realidad económica, perjudica claramente el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y, por consiguiente, también la transparencia presupuestaria. En el mismo sentido, *vid.* PASCUAL GARCÍA: *La huida del Derecho administrativo...*, ob. cit., pág. 117.

⁵⁶ Vid. apartado II.2.2.3.H del Informe.

TCu y relativa a la obligación de acompañar los presupuestos de estos consorcios, «a efectos informativos», a los PGE cuando el porcentaje de participación del sector público estatal sea igual o superior al de cada una de las restantes Administraciones Públicas⁵⁷, interesa destacar la reciente modificación introducida en esta disposición por la Ley 2/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2012 que, por fin, ha establecido la obligación de rendición de cuentas de estos sujetos al Tribunal de Cuentas por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado, sin perjuicio de lo establecido en la normativa propia de cada Comunidad Autónoma.

– Por último, el TCu analiza la controvertida falta de transparencia de la *financiación de inversiones en infraestructuras* dado que la documentación presupuestaria no contiene una información agrupada y completa de las inversiones en las mismas, especialmente si se realiza a través de empresas públicas o por el sector privado mediante fórmulas diversas (préstamos participativos, aportaciones de capital u otras modalidades), lo que perjudica el cómputo de estas inversiones en el déficit público a pesar de que el SEC-95 sí las atrae a efectos de dicho cálculo⁵⁸.

Tales ejemplos ilustran bien la escasa fiabilidad de los datos presupuestarios contenidos en las LPGE, y aún podrían citarse, a mi juicio, otros muchos, como esas *trampas presupuestarias* que permiten diferir la imputación temporal de los gastos a ejercicios futuros, la «moda» de incrementar cada vez más el anexo de créditos ampliables, la defectuosa contabilización de los remanentes de tesorería, la falta de información realista sobre los compromisos de gastos futuros o, en fin, el conocido optimismo en la estimación de ingresos.

A MODO DE CONCLUSIÓN

Al margen de la cuestión sobre la legitimación del TCu para llevar a cabo la fiscalización de los proyectos de PGE, se trata de un Informe que era *necesario* para denunciar, desde un punto de vista técnico, las insuficiencias y deficiencias que presenta en nuestro país la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado. El informe las

⁵⁷ Esta reforma legal, sin embargo, deja sin resolver el problema de aquellos consorcios en los que ninguna Administración cuente con una mayoría de participación. Al respecto, *vid.* CASADO ROBLEDO: «Las ICTS, su construcción y explotación a través de consorcios con participación estatal. Régimen presupuestario, de contabilidad y control», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, nº 30, 2008.

⁵⁸ *Vid.* apartado II.2.2.4 del Informe.

identifica y las sistematiza sin adentrarse en ningún momento en un análisis político de las estimaciones presupuestarias. A su vez también contribuye a la *supervisión nacional* de los proyectos de presupuestos y adelanta observaciones críticas que igualmente nos imputan las instituciones comunitarias y que actualmente deben corregirse para cumplir con las exigencias que nos impone el Derecho comunitario en el marco de la *supervisión europea* de los presupuestos de los Estados miembros. Mejor integrar en nuestro proceso presupuestario una cierta supervisión nacional por el TCU o por esa «autoridad fiscal independiente» anunciada y al parecer de inminente aprobación, o por ambas instituciones de forma coordinada, que dejar exclusivamente en manos europeas la supervisión de nuestros presupuestos.

Por otro lado, este Informe puede servir para reforzar la función y el papel del TCu como «supremo órgano fiscalizador de la gestión económica del sector público» y reconsiderar sus específicas competencias fiscalizadoras en el sentido de reconocerle –previa modificación de su *vieja* normativa reguladora– plena capacidad técnica para evaluar preventivamente no sólo los proyectos de LPGE, sino también cualquier otra decisión o norma con una clara incidencia presupuestaria.

Y, desde el punto de vista del principio de transparencia presupuestaria, confío en que esta fiscalización de los Proyectos de LGPE no haya sido excepcional y pueda complementarse asimismo con alguna mejora –temporal sobre todo– de la que se practica sobre las cuentas de liquidación de los Presupuestos. Tan relevante es, en mi opinión, que las estimaciones presupuestarias sean reales, fiables, contrastadas y públicas como que la ejecución de las mismas sea igualmente transparente (incrementando, por ejemplo, la publicidad de las modificaciones presupuestarias, el alcance de los *créditos ampliables* que cada vez aparecen con mayor frecuencia en nuestras leyes de presupuestos, las cifras de los remanentes de tesorería –especialmente si son negativos–, o los diferimientos en la imputación temporal de obligaciones y derechos...). La transparencia debe afectar a todo el proceso presupuestario, incluida asimismo la auditoría interna y externa que se practique. Hasta ahora, la fiscalización del Tribunal se ha centrado en las deficiencias de la CGE –o cuentas, porque todavía no se ha conseguido la consolidación– que indudablemente también deben ser transparentes⁵⁹, pero esa transparencia

⁵⁹ Un reciente comentario crítico sobre esta cuestión puede verse en J. PICÓ ROMERO: «Opacidad en las cuentas anuales del sector público. En el remanente de tesorería y en general. Reflexiones críticas y propuestas», *vid. Auditoría Pública*, nº 47, 2009, págs. 91 y ss.

es la que ahora se exige expresamente a los «Presupuestos». Ambas son complementarias y compatibles.

Resta por saber qué opción adoptará el legislador español respecto del papel que deba jugar el TCu en el conocimiento o fiscalización, en su caso, previa de las LPGE. La deliberada omisión de este órgano en la reciente LOEPySF apunta a una marginación del mismo en la supervisión de las estimaciones presupuestarias previas. Sin embargo, creo que el Tribunal debe seguir defendiendo, como hace en este Informe, su legitimación y capacidad para aportar recomendaciones técnicas que contribuyan a una mejora de todo el proceso presupuestario.

Nota sobre la discutida competencia del Tribunal de Cuentas para fiscalizar la transparencia

José Pascual García

Con fecha 30 de junio de 2011 aprobó el Pleno del Tribunal de Cuentas su primer, y hasta ahora único, informe de resultados de fiscalización sobre la transparencia en el ámbito de la gestión financiera.

El titulado «Informe de fiscalización sobre el cumplimiento del principio de transparencia establecido en la legislación sobre estabilidad presupuestaria en relación con los Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios 2007 y 2008» tuvo como objetivo genérico «examinar si la documentación en que se materializa la aplicación del principio de transparencia es, como dispuso el artículo 5 de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria (LGEP), *suficiente y adecuada para permitir la verificación del principio de estabilidad presupuestaria*, lo que, a su vez, implica verificar, como exige el artículo 13.1 del Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (TRLGEP), si es la *precisa para relacionar el equilibrio, déficit o superávit presupuestario con el equilibrio, déficit o superávit calculado conforme a las normas del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales y la observancia de las obligaciones impuestas por las normas comunitarias en materia de contabilidad nacional*». También se ha comprobado, por ser inherente a la naturaleza del principio, lo que en el preámbulo del TRLGEP se denomina *el acceso de los ciudadanos a dicha información*».

Como resulta del título y del objetivo genérico, tal como se formula en el texto reproducido, el ámbito de la fiscalización iba referi-

do a la aplicación del principio en la fase de elaboración de los mencionados Presupuestos, dato relevante para valorar las numerosas discrepancias surgidas a lo largo de su laboriosa tramitación, a las que nos referiremos sucintamente antes de expresar nuestra opinión sobre el particular, coincidente en lo sustancial con la mantenida en el Informe.

Pocas veces el Tribunal se ha adentrado a fiscalizar una materia tan novedosa, tan demandada socialmente, tan insistentemente impulsada por las instituciones financieras internacionales, y pocas veces la tramitación de un procedimiento fiscalizador ha dado lugar a tantas y tan profundas discrepancias por parte de todos los órganos concernidos por el mismo: sujeto fiscalizado (Ministerio de Economía y Hacienda), miembros del Pleno e incluso Comisión Mixta de Diputados y Senadores para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas.

Las objeciones formuladas han girado fundamentalmente, y con argumentos diversos, en torno a la competencia del Tribunal de Cuentas para acometer dicha fiscalización. Y son precisamente dichas competencias las que van a ser objeto de estas reflexiones, por lo que las referidas objeciones se tendrán muy presentes. Por el contrario, van a quedar fuera de nuestra consideración las objeciones relativas a cuestiones no competenciales.

El Ministerio de Economía y Hacienda mostró su oposición desde el principio a la realización de la fiscalización, sosteniendo que el Tribunal de Cuentas carecía de competencias para llevarla a cabo y deduciendo de ello que no se consideraba jurídicamente obligado a proporcionar al Tribunal de Cuentas la documentación requerida, apoyándose al efecto en un dictamen recabado de la Abogacía del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado, con el que expresó su discrepancia el Tribunal, según consta en el propio Informe de fiscalización. Consecuentemente con este criterio la documentación que le requería el Tribunal o no se remitió o se remitió exclusivamente «a efectos informativos», se consideró «inválido el procedimiento de fiscalización y el conjunto de los actos en él dictados o que se dicten, por lo que no resulta procedente atender a lo solicitado en su Oficio de 19 de noviembre de 2010», y se negó finalmente a formular alegaciones manifestando que «este Departamento no reconoce la competencia de ese órgano para la actuación de fiscalización y en consecuencia formular el referido informe».

Dentro del Pleno las discrepancias entre sus miembros fueron profundas, como lo prueba el hecho de que cinco de sus doce miem-

bro votaron en contra y formularon otros tantos votos particulares. No obstante, hay que destacar que las discrepancias no supusieron conformidad con la negativa del Ministerio a atender los requerimientos que se le formularon. En este aspecto, en octubre de 2006, se adoptó por unanimidad el acuerdo de remitir un escrito a las Cortes Generales para poner en su conocimiento, al amparo de lo establecido en el artículo 30.5 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu), la falta de colaboración para realizar la fiscalización referida a los Presupuestos de 2006 (fiscalización posteriormente sustituida por la de los Presupuestos de 2007 y 2008). Un examen de los fundamentos aducidos en los votos particulares mencionados y en el Dictamen de la Abogacía del Estado se hará a continuación.

Finalmente, en relación con las decisiones de la Comisión Mixta, hay que señalar que la comunicación mencionada en el párrafo anterior nunca fue debatida en la citada Comisión. No obstante, el 19 de diciembre de 2006, por iniciativa de un grupo parlamentario, se debatió la petición interesando el apoyo de la Comisión para que se elaborase por el Tribunal de Cuentas un informe de la fiscalización de la transparencia del proceso de elaboración de los Presupuestos, que no prosperó.

Pese a las objeciones y discrepancias mencionadas, el Informe se aprobó por el Pleno en la fecha indicada, con lo que quedó formalmente sancionado, como criterio de la institución, el de mantener su propia competencia. De las razones en que se funda el criterio adoptado y de las discrepancias con la Administración da cuenta el Informe de forma sintética en la Introducción, y de las mantenidas por los consejeros discrepantes queda constancia en los correspondientes votos particulares anexos al mismo. En fecha reciente, concretamente el 22 de noviembre de 2012, las palabras pronunciadas por el presidente del Tribunal de Cuentas, en la sesión celebrada en el Senado con motivo de la presentación del Informe Anual del Tribunal de Cuentas Europeo del ejercicio 2011, vienen a confirmar que se consolida el criterio y la línea que se instauró con el Informe que nos ocupa. En ellas mantiene el presidente que resulta conveniente incrementar el papel del Tribunal de Cuentas «en las medidas encaminadas a mejorar la transparencia de la actividad económica, presupuestaria y estadística de las Administraciones Públicas. Ello no implica sólo el reconocimiento del papel del Tribunal y la atribución de competencias para su realización, sino también el especial interés de nuestra institución para abordar el control de estos aspectos».

Pues bien, teniendo en cuenta los expresados antecedentes, procederé, en primer lugar, a dar cuenta de las razones aducidas por los órganos discrepantes, es decir, de las expuestas en los escritos de la Administración, de las que queda constancia en el Informe y en los votos particulares de los Consejeros, para contrastarlas después con la que finalmente ha prevalecido en relación con la cuestión de las competencias fiscalizadoras del Tribunal, prescindiendo, según hemos indicado, de objeciones de otra índole, como las que se han sustentado en la decisión citada de la Comisión Mixta, en supuestas irregularidades de tramitación o en determinados párrafos de versiones intermedias, matizados o corregidos en el texto final.

1. UNA CUESTIÓN PREVIA: EL DEBER DE COLABORACIÓN

La consecuencia inmediata que extrajo el Ministerio de Economía y Hacienda (MEH) de su negación de la competencia del Tribunal de Cuentas para llevar a cabo la fiscalización fue considerarse exento del deber de colaboración y, por tanto, del envío de la documentación requerida; consecuencia de suma gravedad por cuanto supone dejar en manos del órgano fiscalizado el someterse al control que la CE atribuye al Tribunal de Cuentas. Como se manifiesta en el propio Informe, «sostener que la fiscalización de la transparencia excede de la función fiscalizadora y que el Ministerio de Economía y Hacienda no está jurídicamente obligado a proporcionar al Tribunal de Cuentas la documentación conduce a la absurda consecuencia de que la última palabra sobre el sometimiento al ejercicio de la competencia del «supremo órgano fiscalizador» de la gestión económica del Estado o sobre el deber de colaboración que se regula en los artículos 7 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y 30 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas quedaría en manos del órgano sometido a dicho deber contra los propios términos de ambos preceptos. En particular, el apartado 4 del citado artículo 30 dispone: *«El órgano que recibiere cualquier petición de colaboración del Tribunal de Cuentas estará obligado a acusar recibo y cumplimentarlo dentro del plazo que aquél le haya señalado, salvo imposibilidad, que será debidamente razonada con ocasión de acusar recibo, indicando, en este caso, el plazo que precise para su atención.»*

El criterio del Ministerio se apoyó, según manifiesta, en el informe de la Abogacía del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado, de fecha 29 de junio de 2006, emitido en evacuación de la consulta formulada por el expresado Ministerio, del que «discrepa este Tribunal».

Efectivamente, el órgano informante, tras un análisis de las competencias del Tribunal, al que nos referiremos más adelante, llega a la conclusión de que el MEH no está obligado a proporcionar al Tribunal de Cuentas la documentación requerida; no obstante, analiza también el procedimiento que habría de seguirse en caso de un posible conflicto de atribuciones a la vista de lo establecido en el artículo 8.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu), según se le había solicitado, y precisa que dicho procedimiento sería el establecido en los artículos 73 a 75 LOTC, ubicados en el capítulo III («De los conflictos entre órganos del Estado») del Título IV de dicho texto legal.

Aun aceptando que el cauce para resolver el calificado como conflicto de atribuciones o competencias sea el indicado no fue éste el que se siguió, pues ello debería de haber llevado al MEH a plantear el conflicto en los términos del artículo 73.2 LOTC («el órgano que estime indebidamente asumidas sus atribuciones planteará el conflicto ante el Tribunal Constitucional») y no a negar la colaboración e incluso a calificar de nulas las actuaciones en los términos vistos más atrás.

2. ARGUMENTOS CONTRA LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL

Las premisas de que se parte y las razones aducidas contra la competencia del Tribunal para fiscalizar la transparencia por los distintos órganos discrepantes son variadas, aun cuando puede apreciarse en la mayoría de ellas un sustrato común: el hecho de que fuera dirigida a actuaciones propias de la fase de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado (PGE) y no a las de su ejecución y liquidación. Pese a este sustrato común las razones aducidas, que contienen diversidad de matices, merecen una consideración detallada.

a) Argumentación fundada en que el Tribunal carece de competencias para fiscalizar la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado (PGE).

La discrepancia con el Informe, en el aspecto competencial, del primero de los votos particulares que se unen se sustenta en la consideración de que las competencias fiscalizadoras atribuidas al Tribunal por la Ley (art. 9.2 LOTCu y art. 27.1 LFTCu) van referidas a la ejecución de los programas de ingresos y gastos, mientras que el contenido de la fiscalización de transparencia han sido actos y documentos preparatorios de los proyectos de Ley de Presupuestos para 2007 y 2008, sin relación con la ejecución de dichos programas, integrantes,

por otra parte, de una documentación que las Cortes Generales han considerado suficiente y adecuada, como lo demuestra la aprobación de los correspondientes Presupuestos. «El Informe aprobado por el Tribunal tiene por contenido un examen básicamente procedimental de los actos y documentos preparatorios del Proyecto de Ley de los Presupuestos para 2007 y 2008. En modo alguno puede considerarse que dichas actuaciones y documentos tengan relación directa ni indirecta con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos, aspecto que por su obviedad no requiere mayor argumentación.»

b) Argumentación basada en que los PGE se aprueban por Ley y por tanto sólo son revisables por el Tribunal Constitucional.

La fundamentación del tercer voto particular se resume así por su autor: «En definitiva, en la fiscalización aprobada por el Pleno se ha pretendido analizar el proceso de formación y el contenido de una Ley (la de Presupuestos) para establecer si es o no acorde con otras normas del propio Parlamento referidas a la estabilidad presupuestaria, lo que supone fiscalizar la actuación del Poder legislativo en relación con la Ley de Presupuestos para emitir un juicio sobre si el contenido de ésta es no correcto.»

En esta línea se sitúa también el cuarto de los votos particulares emitidos, si bien las competencias que entiende afectadas no serían las del Parlamento, sino las del Gobierno, ya que «deriva el Informe hacia la emisión de opinión no ya sobre la transparencia «formal», entendida como un control de legalidad sobre estas fases preliminares de la elaboración del Presupuesto –tal como en algún momento del iter fiscalizador se sostuvo–, sino sobre el fondo, pues valora las decisiones propias de la acción de gobierno que constituyen el sustrato de un proyecto de presupuesto que se somete a las Cortes Generales», concluyendo que «sin una clara habilitación legal que ampare una actuación fiscalizadora, como la que constituye el Informe de referencia, resulta anómalo que el Tribunal de Cuentas opine sobre decisiones que a su vez son objeto de sanción a través del más exigente, institucionalmente hablando, de los formatos jurídicos: la Ley de Presupuestos».

c) Falta de regulación del control de la transparencia y contradicción con el carácter consuntivo de la función fiscalizadora.

La falta de una regulación expresa de la competencia del Tribunal de Cuentas para el control del principio de transparencia en su legislación específica, así como el carácter de control previo de esta fiscalización, pese a que la función fiscalizadora se configura como un control *a posteriori*, externo y consuntivo, y lo inadecuado de buscar

apoyo para la fiscalización en resoluciones de entidades fiscalizadoras superiores, tales como INTOSAI, OLACEFS y EUROSAI, constituyen otras tantas razones aducidas como fundamento del quinto y último voto particular emitido.

d) El objeto de la actividad fiscalizable por el Tribunal se circunscribe a la ejecución de los programas de ingresos y gastos.

Finalmente, para cerrar esta relación de argumentos contra la competencia del Tribunal de Cuentas para llevar a cabo la fiscalización, resulta obligado hacer referencia al criterio de la Administración, para la que «la actuación fiscalizadora propuesta no afecta a la ejecución del Presupuesto, sino a las competencias que con carácter exclusivo atribuye el artículo 134 de la Constitución española al Gobierno de la nación, como titular del poder Ejecutivo, de elaborar el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado, y a las Cortes Generales, en el ejercicio de la función legislativa», así como a los argumentos aducidos en el informe de la Abogacía del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado, elaborado «a la vista de las consideraciones expuestas», en defensa de su competencia, en el escrito del Tribunal de Cuentas de 9 de mayo de 2006, informe al que la Administración se remite en posteriores escritos.

El expresado informe de la Abogacía del Estado parte de una interpretación del conjunto de los artículos 136 CE, 9 LOTCu y 27 LFTCu, a tenor de la cual concluye que la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas «queda circunscrita a la *ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos*, es decir, a la ejecución de los Presupuestos Generales del Estado, sin que, por tanto, dicha función fiscalizadora comprenda la actividad (administrativa) de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado por el Gobierno». En efecto, a partir de los preceptos indicados, la Abogacía del Estado entiende que la locución «*gestión económica* que emplea el artículo 136.1 de la Constitución, así como la locución *actividad económico-financiera* que utiliza el artículo 2.a) de la LOTCu para referirse uno y otro precepto al objeto de la función fiscalizadora no puede entenderse como cualquier actuación que guarde, siquiera sea indirectamente, relación con la materia económico-financiera, sino que queda circunscrita de forma precisa, y en virtud de una determinación legal expresa, a la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos». Como consecuencia de ello, concluye, excede de la función fiscalizadora la realización de la expresada fiscalización de la transparencia. Más que esta concreta conclusión las consideraciones genéricas sobre la naturaleza y alcance de la función fiscalizadora llevan al Tribunal de Cuentas a afirmar, no sin razón, que la tesis es sumamente restrictiva respecto de sus

competencias. Y, ciertamente, con tal criterio resultarían difíciles de compatibilizar numerosas actuaciones de las que integran los distintos procedimientos fiscalizadores que llevan a cabo todas o la mayor parte de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), agrupadas en INTOSAI, e incluso alguno de los contemplados expresamente en la LFTCu, como «el examen de la situación y variaciones del patrimonio del Estado y demás entidades del sector público» (art. 31), o las fiscalizaciones sobre el sector público empresarial, cuyos ingresos y gastos no se encuadran en los «programas de ingresos y gastos públicos» en sentido propio.

3. ARGUMENTOS A FAVOR DE LAS COMPETENCIAS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Desde una perspectiva puramente técnica, y atendiendo a los pronunciamientos de las instituciones financieras internacionales («Código de buenas prácticas de transparencia fiscal» del Fondo Monetario Internacional (FMI), «Manual de transparencia fiscal 2007» del FMI y «Prácticas óptimas para la transparencia presupuestaria» de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), el principio de transparencia se configura de forma unitaria de manera que se proyecta sobre todo el ciclo presupuestario como un principio único, sin que quepa su escisión en dos distintos en función de la fase de dicho ciclo sobre la que se aplique. Por tanto, circunscribir la fiscalización a la fase de ejecución y liquidación, bien porque se niegue la proyección del principio en la fase elaboración, bien porque se entienda que sólo la ejecución está sujeta a las competencias fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas impediría que la fiscalización alcanzara su finalidad intrínseca. Como se hace constar en el Informe, «la comprobación del cumplimiento del principio de transparencia en la fase de liquidación tiene que valorar las causas de las eventuales desviaciones con respecto a la fase de programación, y dichas causas pueden ser debidas tanto a una ejecución inadecuada como a errores o a deficiencias en la primera de dichas fases».

Pero, ciertamente, más allá de consideraciones de índole técnica y de los criterios y recomendaciones de las instituciones financieras citadas, hemos de tener presentes los límites que marca nuestro derecho interno a las competencias fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas, que, en caso de contradicción, deberán de prevalecer sobre aquéllas.

Pues bien, el análisis de los fundamentos a favor y en contra de la competencia del Tribunal para fiscalizar la transparencia creemos

que, como toda cuestión polémica, debe tomar como punto de partida un recto planteamiento de la cuestión. Sólo cuando hayamos realizado esta labor el debate quedará delimitado y nos encontraremos en condiciones de tomar una postura fundada. Con este propósito consideramos muy clarificador partir de la distinción entre competencia para fiscalizar la transparencia y competencia para realizar una fiscalización que, como la presente, se circunscribe a la fase de elaboración de los Presupuestos, así como entre la documentación que acompaña al Proyecto de Presupuesto y el propio proyecto, y, por último, del significado del término «consuntiva» que caracteriza a la función fiscalizadora, según el artículo 2 LOTCu.

Es evidente que, para nuestro derecho interno, en coherencia con el referido criterio de las instituciones financieras internacionales, el principio de transparencia resulta de aplicación tanto en la fase de elaboración de los Presupuestos, y por tanto con anterioridad a su aprobación, como en la fase de ejecución. A tenor del artículo 5 LGEP, «**los presupuestos** de los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley **y sus liquidaciones** deberán contener información suficiente y adecuada para permitir la verificación del cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria». Y no estará de más señalar que la reciente formulación del principio por la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Suficiencia Financiera (LOEPSF) no ha hecho sino profundizar en esta línea: «La contabilidad de las Administraciones Públicas y demás sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley, así como **sus Presupuestos y liquidaciones**, deberán contener información suficiente y adecuada que permita verificar su situación financiera, el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de sostenibilidad financiera y la observancia de los requerimientos acordados en la normativa europea en esta materia. A este respecto, **los Presupuestos y cuentas generales** de las distintas Administraciones integrarán información sobre todos los sujetos y entidades comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley.»

Ahora bien, el acto de aprobación del Presupuesto por el Parlamento, en sí mismo, no se ha visto afectado por la formulación principio, pues, como todo acto legislativo, siempre ha sido transparente y de publicidad obligatoria. Es la documentación que acompaña al Proyecto, elaborada por la Administración y en la que se fundan las estimaciones de ingreso y gasto que propone el Gobierno a las Cortes Generales para su aprobación, la que debe ajustarse a los nuevos requerimientos. El artículo 5 de la LGEP es bien explícito al respecto:

la documentación que lo acompaña debe ser «suficiente y adecuada». Pues bien, como en el propio Informe se pone de manifiesto, no ha sido el proyecto de Ley de Presupuestos, que aprueba el Gobierno, ni la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado por el Parlamento el objeto de la fiscalización, sino la documentación que elabora la Administración para su acompañamiento.

Formulada así esta primera distinción, entendemos, para empezar, que nada puede objetarse a que el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora examine y controle la transparencia en la fase de ejecución presupuestaria. El Tribunal está habilitado por el artículo 136 CE para fiscalizar la gestión económica del sector público, y el artículo 9 de la LOTCu precisa que «la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía». Es obvio que un cambio en la legislación financiera vigente en el momento de aprobarse la citada Ley Orgánica o una profundización en el contenido y alcance de los principios de eficiencia y economía no requiere, para que el Tribunal entre a verificar su aplicación, que se modifique la legislación reguladora del organismo fiscalizador. Es la aplicación de la legislación vigente en cada momento la que ha de ser objeto de control. No puede admitirse, por lo mismo, la argumentación contra la fiscalización basada en la falta de regulación en la legislación del Tribunal de la fiscalización de la transparencia.

Sentado lo que antecede, el debate queda reducido a dilucidar si el objeto de la fiscalización de la transparencia puede extenderse a la fase de elaboración de los PGE, contra lo que se objeta con dos razones distintas: que ello supondría una invasión de las competencias del Gobierno y de las mismas Cortes Generales, y que la actuación fiscalizadora no respetaría su carácter «consuntivo».

Ciertamente el control de constitucionalidad de las leyes compete en exclusiva al Tribunal Constitucional y, desde luego, puede concederse al voto particular que aduce esta razón que «carece de todo fundamento que el Tribunal de Cuentas entre a fiscalizar la legalidad del documento que es analizado, discutido y enmendado y aprobado como Ley por las Cortes». Pero ¿es éste el objeto de la fiscalización? Desde luego que no.

El principio de transparencia en su formulación por la LGEP se aplicaba, como hemos dicho, a la abundante documentación que se elabora para su unión al Proyecto de Ley de Presupuestos y a su liquidación. La elaboración de dicha documentación es una tarea

netamente administrativa, sometida a verificación (art. 5 LGEP). Y es manifiesto que dicha verificación, al no recaer sobre actos de Gobierno o legislativos, no significa desposeer al Ejecutivo, y menos a las Cámaras, de sus competencias presupuestarias constitucionales, que se mantienen intactas. Por tanto, las objeciones a esta verificación, se encomiende a quien se encomiende, basadas en consideraciones como las indicadas, no resultan aceptables. De otra parte, no sería lógico que esta tarea se atribuyera a la propia Administración que la elabora. No sin razón, el cuarto pilar del «Código de buenas prácticas de transparencia fiscal» del FMI –Garantías de integridad–, se refiere a la calidad de los datos fiscales y a la necesidad de someter esa información a una rigurosa evaluación independiente.

La última objeción que se plantea es la que se funda en una de las notas que legalmente caracterizan la función fiscalizadora: su carácter consuntivo o *a posteriori*, que supuestamente vedaría controlar actos previos a la aprobación del Presupuesto. Tampoco, a nuestro juicio, se sostiene esta objeción. Ciertamente la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas es consuntiva o, lo que es igual, debe practicarse *a posteriori*. Ahora bien, el calificar de previa o *a posteriori* una actuación fiscalizadora requiere que se fije el momento que se toma como referencia para valorar su carácter previo o posterior. Y este carácter, si atendemos al concepto doctrinal de control previo, e incluso a la analogía con la función interventora, en cuyo ejercicio rige la regla del control previo, encontramos que se predica de aquella modalidad de control que actúa «antes de que sean aprobados los correspondientes actos» (art. 148 LGP), verificando «el cumplimiento de los requisitos legales necesarios para la adopción del acuerdo» (art. 150 LGP). Es decir, que un control será «consuntivo» cuando el gestor público lleva a cabo las actuaciones que le competen sin necesidad de obtener el previo refrendo del órgano de control. A partir de este concepto, universalmente aceptado, es obvio que no cabe calificar de contraria a esta nota una fiscalización, como la que nos ocupa, que se aprueba varios años después de realizarse las actuaciones a que se refiere.

A mayor abundamiento, sería muy relativo considerar, sin mayor precisión, que una fiscalización, como la que nos ocupa, es previa a la aprobación del Presupuesto, dado el carácter recurrente de la gestión presupuestaria, de manera que todo acto de gestión financiera será previo a un Presupuesto pero posterior a otro. La actividad administrativa de preparación de un nuevo Presupuesto es actividad financiera que se desarrolla en el marco de la ejecución de un Presupuesto anterior, como lo demuestra que entre los

programas presupuestarios se encuentra el programa «931N. Política presupuestaria» que da cobertura a los gastos de elaboración del siguiente Presupuesto.

En conclusión, las razones a favor de las competencias del Tribunal de Cuentas para fiscalizar la aplicación del principio de transparencia en todas las fases del ciclo presupuestario en las que se proyecta, en nuestra opinión, son poderosas y concluyentes. En ningún caso el objeto del control serían los actos del Gobierno o de las Cortes Generales en el ejercicio de sus competencias presupuestarias constitucionales, sino la verificación de la documentación que ha de elaborar la Administración, que al realizarse con posterioridad a su preparación e incluso a la aprobación de la Ley a la que se une, no entraría en contradicción con el carácter consuntivo de la función fiscalizadora. Una fiscalización que se limitara a la fase de liquidación presupuestaria sería incompleta y no permitiría identificar los posibles fallos en la aplicación del principio.

Ahora bien, pese a las razones que militan a favor de las competencias fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas, justo es reconocer que una previsión legal expresa sería deseable, pues evitaría conflictos con la Administración y discrepancias internas en el seno del Tribunal. En este sentido sería muy positivo que en el Proyecto de Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, actualmente en tramitación parlamentaria, se incluyera alguna previsión al respecto. Pero nada se contiene en el citado Proyecto sobre este extremo.

La transparencia de las Entidades de Fiscalización autonómicas en España. Un estudio empírico

Laura Alcaide Muñoz

Universidad de Granada

Raquel Garde Sánchez

Universidad de Granada

Manuel Pedro Rodríguez Bolívar

Universidad de Granada

RESUMEN

La Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) reconoce que la comunicación es un factor que se ha convertido en decisivo para el éxito del trabajo de las Entidades de Fiscalización (EF). En general se pretende que las EF adopten principios de transparencia y rendición de cuentas con la intención de promover un mejor entendimiento de sus diferentes roles y tareas en la sociedad y de convertir a estas entidades en un ejemplo de transparencia y rendición de cuentas para las Administraciones Públicas que ellas fiscalizan. La divulgación de información sobre sus responsabilidades, competencias y actividades es esencial, y tanto el Tribunal de Cuentas Europeo como la INTOSAI hacen hincapié, para ello, en la utilización de las nuevas tecnologías de la información y comunicación, y más concretamente en Internet, como medio esencial para realizar dicha divulgación.

En este contexto, este artículo pretende analizar si las EF españolas han implementado las nuevas tecnologías de la información, y más concretamente Internet, como un medio para mejorar tanto la transparencia de sus actuaciones como la interacción con sus *stakeholders*. Los resultados indican que, aunque, en general, las EF españolas presentan altos niveles en los aspectos analizados de transparen-

cia y rendición de cuentas, aún queda bastante margen de mejora, sobre todo en relación a la interacción con sus *stakeholders*, donde, hasta la fecha, aún no se hace un uso generalizado de las redes sociales como elemento innovador para esta interacción.

1. INTRODUCCIÓN

La crisis económica mundial actual ha planteado seriamente la cuestión de la eficiencia en el gasto público, ha incrementado de manera significativa la tensión en la preparación, aprobación y ejecución de los presupuestos públicos, y ha otorgado una gran importancia a la cuestión de la transparencia fiscal. De hecho, la incertidumbre del entorno económico y financiero mundial actual está haciendo que los ciudadanos estén presionando a sus gobiernos para introducir mejoras en la rendición de cuentas (lo que en términos anglosajones se denomina *accountability*), demandando una información más transparente que indique cómo se están gastando los recursos públicos (OECD, 2011).

En este contexto, organismos internacionales como el Comité de Expertos en Administración Pública de las Naciones Unidas (CEPA) (CEPA, 2009) o la propia OCDE (OECD, 2011) indican que desde los organismos involucrados en la responsabilidad de las Administraciones Públicas es necesario contribuir a realizar actuaciones y trabajos dirigidos a restaurar y construir la confianza en los gobiernos, reforzando para ello las capacidades cognitivas y participativas de los ciudadanos (CEPA, 2009). Las Entidades Fiscalizadoras u Organismos de Control Externo (EF) están llamados a jugar un papel esencial en este proceso contribuyendo a la construcción y el mantenimiento de mecanismos de rendición de cuentas más fuertes y eficaces entre los gobiernos y sus ciudadanos (OECD, 2011).

Ahora bien, este llamamiento realizado desde las Naciones Unidas y la OECD implica no sólo que las EF diseñen y establezcan herramientas que mejoren la rendición de cuentas de los gobiernos, sino que ellos mismos, como líderes en el papel de la rendición de cuentas, presenten información transparente de sus actuaciones al público en general (INTOSAI, 2010a). En este sentido, los ciudadanos deben disponer de información adecuada para poder controlar y juzgar las decisiones políticas que se adoptan, asegurando que las decisiones políticas se toman teniendo en cuenta el interés público y las demandas y necesidades de información de los ciudadanos y las empresas. De hecho, los ciudadanos son cada vez más conscientes de la necesidad de disponer de información transparente de las Adminis-

traciones Públicas y de las EF como un elemento esencial para el control y rendición de cuentas de las mismas.

En este contexto, la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) reconoce que la comunicación es un factor que se ha convertido en decisivo para el éxito del trabajo de las EF (INTOSAI, 2010a). De hecho, este organismo internacional ha propuesto situar a la comunicación interna y externa como una función estratégica que contribuya de manera fundamental a que la comunidad de la auditoría gubernamental externa funcione ordenadamente y ha diseñado, desde el año 2010, una estrategia para garantizar el establecimiento de procedimientos homogéneos en la esfera de la comunicación de las EF (INTOSAI, 2010a).

Esta estrategia, recogida en una Directriz de Comunicación, establece los objetivos, grupos de usuarios e instrumentos de la comunicación interna y externa para que los principios, la labor y la calidad de las actividades de la INTOSAI y de sus miembros sean visibles, todo ello con vistas a potenciar la función de las EF como instituciones de auditoría gubernamental independientes, competentes y eficaces en beneficio y en interés de todos con el fin de aumentar la transparencia, la rendición de cuentas y la credibilidad (INTOSAI, 2010a).

Además, la estrategia se ha visto documentada, fundamentalmente, en unos principios de transparencia y *accountability* y en un código de buenas prácticas publicados por el Professional Standards Committee de la INTOSAI en las International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI), números 20 y 21, en ese mismo año 2010 (INTOSAI, 2010b y 2010c). Este código de buenas prácticas ha sido adoptado por otros organismos internacionales que componen grupos regionales de EF de la INTOSAI, como, por ejemplo, la European Organisation of Supreme Audit Institutions (EUROSAI) y la Arab Organisation of Supreme Audit Institutions (ARABOSAI), como un código necesario para el reconocimiento de las EF como instituciones independientes que se esfuerzan por proporcionar los valores y beneficios para sus ciudadanos (EUROSAI, 2011).

Por su parte, la implementación de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación (TIC), y sobre todo Internet, han jugado un papel clave en la transparencia (Meijer, 2009; Lim y Lee, 2012), lo que ha permitido una mejora en la comunicación y un mayor acceso a la información para todas sus *stakeholders* o partes interesadas (Borins, 2002). Además, su implementación en los

sistemas gubernamentales ha favorecido el desarrollo de reformas y modernización de las Administraciones Públicas (Chan y Chow, 2007) y al mismo tiempo ha fortalecido la democracia en los gobiernos en una sociedad basada en nuevas redes de comunicación (Chadwick, 2008). Este proceso, denominado, con carácter general, como e-gobierno (Rocheleau, 2007), también ha ayudado a optimizar la prestación de los servicios públicos y ha permitido un mayor acceso a la información (Martins, 1995) y una mayor interacción y participación de los ciudadanos en la Administración Pública (Jaeger, 2005), facilitando, de este modo, la gestión pública participativa y la rendición de cuentas de las Administraciones Públicas (Haque, 2006).

Siendo así, este artículo pretende analizar si las EF, como modelos de buenas prácticas e impulsores de la rendición de cuentas o *accountability*, han implementado las nuevas tecnologías de la información, y más concretamente Internet, como un medio para mejorar la transparencia de sus actuaciones y la interacción con sus *stakeholders* o partes interesadas, tal como vienen reclamando organismos internacionales como el INTOSAI, Naciones Unidas o la OCDE.

En este sentido, el presente trabajo pretende hacer una doble contribución a la investigación previa. Por un lado, con base en las declaraciones realizadas por la INTOSAI respecto a los principios de transparencia y *accountability*, así como a las investigaciones previas en diferentes campos del conocimiento, hemos diseñado un modelo para analizar y evaluar la transparencia en las actuaciones, responsabilidades e información divulgada por las EF, así como la interacción que presentan con sus *stakeholders*, aplicando, para ello, la implementación de las nuevas tecnologías, y más concretamente Internet. Además, este modelo se aplica a las Entidades Fiscalizadoras Autonómicas de España con la finalidad de observar si en España se están aprovechando las nuevas tecnologías como un medio para hacer esta rendición de cuentas efectiva por parte de los organismos fiscalizadores externos.

Para ello, en la siguiente sección de este trabajo se ponen de manifiesto las funciones de los organismos fiscalizadores de cuentas, su relación con la *accountability* o rendición de cuentas y sus políticas y estrategias de comunicación. Con posterioridad se desarrolla el estudio empírico, describiendo la selección de la muestra, la metodología de investigación y una descripción de los resultados obtenidos. Finalmente exponemos las principales conclusiones y discusiones derivadas del estudio.

2. LA RENDICIÓN DE CUENTAS O ACCOUNTABILITY Y LAS POLÍTICAS DE COMUNICACIÓN DE LAS ENTIDADES DE FISCALIZACIÓN

En los países occidentales desarrollados, las EF son reconocidas como organismos esenciales en el proceso de rendición de cuentas, ya que proporcionan información relevante sobre el uso realizado de los fondos encomendados a las Administraciones Públicas para el desarrollo de sus actividades. Con el fin de garantizar la transparencia y la rendición de cuentas, las EF deben cumplir ciertos requisitos previos para proporcionar información fiable, objetiva, imparcial y soportada. Estos requisitos hacen referencia tanto a su integridad y calidad profesional de su personal como a su independencia en términos organizativos, funcionales y financieros, normas estas que se recogieron en las Declaraciones de Lima y de México de la INTOSAI (INTOSAI, 1977 y 2007a).

De hecho, las EF adquieren un papel importante en la vida política y administrativa de los distintos países (Pollitt y Summa, 1997), actuando como organismos de control autorizados e independientes de rendición de cuentas públicas (Pollitt y Summa, 1998) y están obligados a contribuir a la defensa de los derechos de la ciudadanía, que, representada en el Parlamento o en el órgano estatal correspondiente, ha de ser informada sistemáticamente sobre la actividad desarrollada por estas instituciones, así como sobre el resultado de sus actuaciones (art. 16.1 de la Declaración de Lima –INTOSAI, 1977–).

Con carácter general, aunque con diferentes denominaciones según el país, las competencias atribuidas por las normas legales a las EF pueden agruparse en dos tipos de funciones: función fiscalizadora y función jurisdiccional (IFAC, 2008; INTOSAI, 2006). A estas dos funciones clásicas, en los últimos años se le ha añadido otra fundamental, la de modernizador de los sistemas contables del sector público para mejorar la rendición de cuentas (Skærbæk, 2009). En el ejercicio de estas funciones, como instituciones independientes del poder Ejecutivo al servicio de la ciudadanía, las EF están llamadas a actuar como garantes de la rendición de cuentas de los gobiernos, de la transparencia en el uso de los recursos públicos (INTOSAI, 1977).

Pero para que sus funciones y trabajo adquieran especial relevancia, todas sus actuaciones deberían ser comunicadas de manera eficiente (INTOSAI, 2010a). Siendo consciente de ello, la INTOSAI aprobó recientemente una Directriz de Comunicación con la finalidad de establecer principios de comunicación para la propia INTOSAI y sus miembros en lo relativo al establecimiento y mantenimiento de un sistema de comunicación interna y externa que garantice una

comunicación eficaz, transparente y fidedigna que sea oportuna y accesible y fomente la visibilidad de las EF (INTOSAI, 2010a).

Con esta estrategia marcada por la INTOSAI se pretende, por una parte, mejorar la transparencia y rendición de cuentas de las EF y, por tanto, mejorar su gobernanza (INTOSAI, 2010b), y, por otra, dejar lejos los problemas de comunicación que las EF presentaban en el pasado y que llevaron a que, a partir principalmente de la década de los años 90 del siglo pasado y quizá como consecuencia de la aplicación de los postulados de la Nueva Gestión Pública, particularmente el relativo a la orientación hacia el cliente (González *et al.*, 2008), sólo algunas de ellas publicaran sus actuaciones y resultados en forma de folletos, y en algunas ocasiones a establecer vínculos con algunos medios de comunicación (Pollitt y Summa, 1999).

Fruto de esta nueva estrategia emprendida por la INTOSAI fue la publicación de las International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI), números 20 y 21, donde se establecieron los principios de transparencia y rendición de cuentas para las EF a fin de ayudarles a predicar con el ejemplo en su propio gobierno y sus prácticas (INTOSAI, 2010b). Todo ello bajo el convencimiento de que el buen gobierno no sólo tiene que ser fomentado e implementado en las Administraciones Públicas, sino que también debe ser visto por éstas para que sea efectivamente practicado (INTOSAI, 2007b).

En general, con la publicación de estas normas de la INTOSAI se pretendía que las EF adoptaran, dentro de su propia organización, principios de transparencia y rendición de cuentas con la intención de promover un mejor entendimiento de los diferentes roles y tareas que las EF adoptan en la sociedad. En este contexto, la ISSAI 20 establece los principios de transparencia y rendición de cuentas de las EF para ayudarles a ser líderes en prácticas de buen gobierno, mientras que la ISSAI 21 señala experiencias, obtenidas de la realidad de las EF, de buenas prácticas para cada uno de los principios de transparencia y rendición de cuentas, recogidos en la ISSAI 20 con la finalidad última de convertir dichas experiencias en estándares a alcanzar y, al mismo tiempo, favorecer un proceso de *benchmarking* que lleve al buen gobierno de las EF.

No obstante, en tanto que las prácticas dirigidas a alcanzar los principios establecidos en la ISSAI 20 pueden ser diferentes, la ISSAI 21 se configura como un documento abierto y vivo destinado a servir de punto de encuentro entre las diferentes EF para compartir sus experiencias en la consecución de los objetivos establecidos en la ISSAI 20 (INTOSAI, 2010c).

En cualquier caso, la política de transparencia y rendición de cuentas promovida por la INTOSAI para las EF conlleva la necesaria divulgación de información sobre sus competencias legales, sus procesos de trabajo, sus actividades y sus productos, haciendo esta información fácilmente accesible y transparente a toda la sociedad, favoreciendo, asimismo, la comunicación abierta con los medios de comunicación y otras partes interesadas para hacer a las EF notorias y visibles en el espacio público (INTOSAI, 2010b).

En este sentido, tanto el Tribunal de Cuentas Europeo (ECA, 2002) como la INTOSAI (INTOSAI, 2010a) hacen hincapié en la importancia de utilizar Internet con el fin de dar a conocer el papel, la actividad y los resultados de las EF. De hecho, de acuerdo con la Directriz de Comunicación de la INTOSAI, el acceso público a la información divulgada por las EF se alentará mediante un mayor uso de la tecnología moderna de comunicación para que ésta sea más rápida, más fiable, más económica y tenga una mayor difusión (INTOSAI, 2010a). Y dentro de esta tecnología destacan, por un lado, la utilización de las páginas web de las Entidades Fiscalizadoras externas y de los organismos internacionales y de los Comités, Subcomités, Grupos de Trabajo/Task Forces, etc., dedicados a funciones compartidas por todas las EF, y, por otro, la utilización de las redes sociales, herramientas de colaboración en línea y otros medios digitales y cualquier otra tecnología de comunicación pertinente a ser desarrollada en el futuro (INTOSAI, 2010a).

Por tanto, se espera que las Entidades Fiscalizadoras puedan apoyarse en las nuevas tecnologías como una herramienta esencial en sus políticas de comunicación para mejorar su transparencia y rendición de cuentas a los ciudadanos. Es por ello que, dado el carácter de aceptación internacional del que goza la INTOSAI, nos preguntemos en este artículo si las EF están aplicando los principios de transparencia y rendición de cuentas establecidos por esta organización a través de la implementación del código de buenas prácticas establecido en su norma ISSAI 21.

Siendo el Tribunal de Cuentas de España el que aporta al Secretario General de la European Organisation of Supreme Audit Institutions (EUROSAI) y Europa uno de los principales Grupos Regionales de la INTOSAI, parece lógico pensar que en este país dichas prácticas podrían estar en un estado avanzado de implementación, utilizando para ello, y tal como se recomienda por los organismos internacionales de Entidades Fiscalizadoras, las nuevas tecnologías de la información y comunicación. Es por ello que en los siguientes apartados de nuestro artículo hayamos desarrollado un análisis em-

pírico de la situación de la implementación de algunos de los principales ítems relativos al código de buenas prácticas de la INTOSAI en las Entidades Fiscalizadoras en España, tomando como muestra la totalidad de las Entidades Fiscalizadoras autonómicas españolas.

3. ANÁLISIS EMPÍRICO

3.1. Selección de la muestra

La literatura previa ha puesto de manifiesto continuos esfuerzos realizados por los organismos públicos españoles tendentes a aumentar la divulgación de la información económico-financiera, ofreciendo una mayor transparencia de la gestión de sus recursos y, por ende, mejorar la rendición de cuentas, todo ello afianzada con la implementación de las nuevas tecnologías (Gandía y Archidona, 2008; Caba *et al.*, 2008; Cárcaba y García, 2010; Serrano *et al.*, 2009).

En este sentido, como se ha puesto de manifiesto en epígrafes anteriores, las EF adoptan un importante papel como organismos de control externo, defendiendo los intereses y derechos de la ciudadanía frente a las actividades desarrolladas por las entidades públicas y al uso de los sus recursos financieros. Pero para que las EF realicen su trabajo de manera eficiente es necesario que ellas mismas sean ejemplos de transparencia y de rendición de cuentas. De ahí que nuestro estudio empírico quiera analizar cómo las entidades fiscalizadoras han implementado las nuevas tecnologías de la información para propósitos de mejora de su transparencia y rendición de cuentas.

Tal como se ha indicado en el apartado anterior, nuestra investigación se centra en España y, concretamente, en las EF autonómicas. Además, el Tribunal de Cuentas de España, aun cuando no forma parte de la muestra, también ha sido revisado en orden a establecer similitudes entre su nivel de divulgación y el presentado por las EF autonómicas.

En primer lugar hay que tener en cuenta que de las 17 Comunidades Autónomas españolas sólo 16 cuentan con EF, por lo que la Comunidad Autónoma de Cantabria queda fuera de nuestro análisis. A continuación se procedió a una búsqueda en Internet para comprobar si estas 16 Cámaras de Cuentas, Consejo de Cuentas, Sindicaturas de Cuentas y/o Tribunales de Cuentas (EF) en España tenían presencia en Internet. Como resultado de esta indagación inicial comprobamos que de las 16 EF autonómicas disponibles tres de

ellas carecían de página web; en concreto, la Cámara de Cuentas de Extremadura, Murcia y La Rioja. Por lo que la muestra objeto de análisis de nuestro estudio estará compuesta por 13 EF autonómicas (ver Tabla 1).

TABLA I
ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO ESPAÑOLES

Tribunales, Cámaras y Sindicaturas de Cuentas de		Sitios Web
1	Andalucía	http://www.ccuentas.es/
2	Aragón	http://www.camaracuentasaragon.es/
3	Asturias	http://www.sindicastur.es/es/portada.asp
4	Castilla-La Mancha	http://www.sindicaturaclm.es/paginas/index.php
5	Castilla y León	http://www.consejodecuentas.es/
6	Cataluña	http://www.sindicatura.org/
7	Galicia	http://www.ccontasgalicia.es/
8	Islas Baleares	http://www.sindicaturaib.org/sincomfront/index.htm?lang=es
9	Islas Canarias	http://www.acuentascanarias.org/
10	Madrid	http://www.camaradecuentasmadrid.org/
11	Navarra	http://camaradecomptos.navarra.es/
12	País Vasco	http://www.tvcp.org/index-c.htm
13	Valencia	http://www.sindicom.gva.es/

Fuente: Elaboración propia.

3.2. Metodología de investigación

En lo que a la metodología de investigación se refiere, en el presente artículo proponemos un modelo de evaluación de la divulgación de información que proporcionan las Cámaras de Cuentas examinando los principales aspectos a tener en cuenta, tanto en el contenido como en la forma y contexto en que se produce dicha divulgación.

Para ello consideramos estudios previos que han analizado la divulgación de información en Internet (Deegan y Gordon, 1996; Marston y Polei, 2004; Caba, López y Rodríguez, 2005; Caba, Rodríguez y López, 2008; Pettersen y Solstad, 2007; Rodríguez, 2009; Gallego, Rodríguez, y García, 2011), así como otros que han examinado

la visibilidad (Middleton, McConnell y Davidson, 1999), accesibilidad (Lawrence y Giles, 1999) y usabilidad, entre otros (Badre, 2002; Dustin, Rasca y McDiarmid, 2002; Chandler y Hyatt, 2002). El análisis particular de esta literatura previa ha hecho que nuestro trabajo de investigación se haya estructurado principalmente en dos partes (ver Tablas 2 y 3).

La primera parte de nuestro estudio empírico analiza el contenido de la información divulgada por parte de las Cámaras de Cuentas. Para estudiar este contenido hemos seguido las principales directrices establecidas en el código de buenas prácticas para la mejora de la transparencia y rendición de cuentas de las EF emitido por la INTOSAI (ISSAI 21) (véase Tabla 2). La segunda parte del análisis hace referencia al contexto en el que se produce la divulgación de dicha información y ha sido estructurada en tres secciones, teniendo presente las características de diseño y navegabilidad, usabilidad e interacción con los *stakeholders* para conocer sus expectativas y establecer mecanismos de interacción con ellos a través de las páginas webs (véase Tabla 3).

En relación con la valoración asignada a cada uno de los aspectos recogidos en nuestro modelo de evaluación y basándonos en la literatura previa (Cooke, 1989, Roberts, 1991; West, 2000; CYPRG, 2010; Larran y Giner, 2002; Caba *et al.*, 2005) se ha optado por un sistema de valoración dicotómico binario (0/1), de conformidad con la ausencia o presencia de cada aspecto en el sitio web, con el objetivo de reducir la subjetividad en la valoración cuando no existen normas explícitas para la asignación de valor de cada uno de los aspectos analizados (Jones, Alabaster y Walton, 1998), repartiéndose por igual la unidad en el caso de que el aspecto analizado esté definido por varios ítems (Marston y Shrives, 1991; Purushothaman, Tower, Hancock y Taplin, 2000; Ho, Tower y Barako, 2008) (véanse las Tablas 2 y 3 para observar la puntuación particular de cada ítem).

Para obtener los datos necesarios, en el mes de diciembre de 2012, se procedió a visitar las páginas web de todas las EF españolas con el fin de realizar una revisión exhaustiva de las mismas y poder recabar la información necesaria para nuestra investigación. Todo este proceso se ha llevado a cabo por los tres autores de esta investigación de forma separada con el fin de garantizar una mayor objetividad, reuniéndose posteriormente para discutir los resultados y llegar a un consenso. En caso de discrepancias con variaciones significativas se volvían a analizar conjuntamente las páginas webs.

TABLA 2
CONTENIDO GENERAL

Contenido divulgado en las páginas webs de las EF	INTOSAI	Puntuación
1. La mayoría de las páginas webs de las EF tienen un encabezado titulado «Legislación o Normativa» que detalla el marco legal bajo el cual operan	Principio 1 (ISSAI 21)	0/1
2. Las EF publican los detalles de su mandato, responsabilidades, misión y estrategia	Principio 2 (ISSAI 21)	0/1
3. Las EF revelan manuales, directivas, herramientas y guías	Principio 3 (ISSAI 21)	0/1
4. Las EF publican en sus sitios web la lista de las auditorías planificadas	Principio 3 (ISSAI 21)	0/1
5. Las EF divulgan en su página web un conjunto de valores, código de ética o de conducta profesional que orientan su labor	Principio 4 (ISSAI 21)	0/1
6. Las EF divulgan en sus páginas webs los contratos que han expedido	Principio 5 (ISSAI 21)	0/1
7. Las EF publican un informe anual que incluye indicadores de rendimiento y resultados	Principio 6 (ISSAI 21)	0/1
8. Las EF publican sus conclusiones y recomendaciones resultantes de las auditorías	Principio 7 (ISSAI 21)	0/1
9. Los informes de auditoría están disponibles en sus páginas webs	Principio 8 (ISSAI 21)	0/1
10. Las EF publican en la web sus informes de manera oportuna (frecuencias inferiores a la anual).	Principio 8 (ISSAI 21)	0/1
11. Se revelan los resúmenes, gráficos y notas de prensa sobre los informes de auditoría de las EF	Principio 8 (ISSAI 21)	0/1
12. Las EF proporcionan mecanismos formales a través de los cuales el público puede comunicar quejas y sugerencias concretas con respecto a las auditorías	Principio 9 (ISSAI 21)	0/1

Fuente: Elaboración propia.

3.3. Análisis de resultados

Según los datos obtenidos en la Tabla 4, en cuanto a la información general divulgada, podemos observar los altos valores obtenidos por el conjunto de las EF españolas. Un alto porcentaje de ellas (93,33%) muestra una sección específica en la que divulgan el conjunto de leyes, reglamentos y directrices que rigen su funcionamiento, así como los detalles de sus funciones, responsabilidades, misiones y estrategias de las mismas. Con la misma frecuencia las EF publican

TABLA 3
CONTEXTO DE LA INFORMACIÓN DIVULGADA

DISEÑO Y LA NAVEGABILIDAD DE LAS PÁGINAS WEBS		$DI = \sum_{i=1}^m g_i$
Concepto	Ítems	Valoración
a) Encabezados	Las páginas webs de las EF poseen un título	0/1 en base a su ausencia-presencia de dicho ítem
b) Características del contenido de la página web	b.1. La página web permite al visitante imprimir los contenidos con la opción «imprimir» b.2. La página web indica que el contenido de la misma es propio (<i>copyright</i>)	0/0,5 en base a su ausencia-presencia de cada ítem
c) Características de la navegabilidad	Se le muestra al visitante el camino que sigue en la página web	0/1 en base a su ausencia-presencia de dicho ítem

USABILIDAD		$UI = \sum_{i=1}^m g_i$
Concepto	Ítems	Valoración
d) Formatos electrónicos utilizados para procesar los informes de auditoría	.html .pdf o .doc Xml and Xbrl .xls	0/0,25 en base a la ausencia-presencia de cada ítem
e) Búsqueda	e.1. Se incluye una herramienta básica de búsqueda e.2. Se incluye una herramienta de búsqueda avanzada	0/0,5 en base a su ausencia-presencia de cada ítem
f) Características de los <i>links</i>	f.1. Los enlaces de la página web se presentan subrayados y en diferentes colores del texto f.2. Los enlaces internos y externos están claramente diferenciados	0/0,5 en base a su ausencia-presencia de cada ítem
g) Estructura de la página web	Se muestra un mapa del contenido de la página web	0/1 en base a su ausencia-presencia de dicho ítem
h) Características de la accesibilidad	La página web incluye información en formato de audio y/o visual	0/1 en base a su ausencia-presencia de dicho ítem

STAKEHOLDERS PARTICIPACIÓN		$SI = \sum_{i=1}^m g_i$
Concepto	Ítems	Valoración
i) Características de interactividad	i.1. En la página web se suministra otra dirección de correo electrónico diferente de la del <i>webmaster</i> i.2. La página web ofrece una lista de correo para actualizar la información de los usuarios	0/0,5 en base a su ausencia-presencia de cada ítem
j) Noticias	j.1. Noticias generales j.2. Noticias sobre la información financiera y presupuestaria	0/0,5 en base a su ausencia-presencia de cada ítem

Fuente: Elaboración propia.

los contratos que han expedido a lo largo del tiempo. Además, esta práctica parece ser homogénea entre las EF debido a la baja desviación típica que presentan (0,39) (ver Tabla 4).

No obstante, y a consecuencia del alto porcentaje obtenido (100%) y la baja desviación típica (0,33), es una práctica común entre las EF publicar en sus páginas webs los informes de auditoría que emiten, así como las conclusiones y recomendaciones obtenidas tras el trabajo realizado. De igual forma, aunque obteniendo una menor puntuación (86,67%), dichos informes suelen ir acompañados de indicadores de rendimiento o de resultados y, en ocasiones, de resúmenes o gráficos que ayudan la comprensión de los mismos (60%). Sin embargo, éstos no suelen presentarse de forma oportuna, ya que la frecuencia de su publicación no es inferior al año natural (0,00%).

De igual modo, en las páginas webs de las EF se revelan el conjunto de auditorías que se planifican a lo largo del año (80%), y con este mismo porcentaje las EF divulgan las herramientas y guías que están siguiendo y los códigos de conducta internos por los que se rigen su tarea profesional, aunque tales prácticas son algo más heterogéneas entre las EF (desviación típica 0,47).

Además, destacar que son muy pocas las EF que ofrecen en sus páginas webs mecanismos formales a través de los cuales el público pueda comunicar quejas y sugerencias concretas con respecto a las auditorías (20%), siendo esta debilidad una práctica habitual entre las EF analizadas (desviación típica 0,39).

Continuando nuestro análisis con la información general divulgada en las páginas webs de las EF y observando los datos de la Tabla 5

TABLA 4
CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN DIVULGADA

Contenido divulgado en las páginas webs de las EF	Total	Media (%)	DT
La mayoría de las páginas webs de las EF tienen un encabezado titulado «Legislación» que detalla el marco legal bajo el cual operan	14	93,33	0,39
Las EF publican los detalles de su mandato, responsabilidades, misión y estrategia	14	93,33	0,39
Las EF revelan manuales, directivas, herramientas y guías	12	80,00	0,47
Las EF publican en sus sitios web la lista de las auditorías planificadas	12	80,00	0,47
Las EF divulgan en su página web un conjunto de valores, código de ética o de conducta profesional que orientan su labor	12	80,00	0,47
Las EF divulgan en sus páginas webs los contratos que han expedido	14	93,33	0,39
Las EF publican un informe anual que incluye indicadores de rendimiento y resultados	13	86,67	0,44
Las EF publican sus conclusiones y recomendaciones resultantes de las auditorías	15	100,00	0,33
Los informes de auditoría están disponibles en sus páginas webs	15	100,00	0,33
Las EF publican en la web sus informes de manera oportuna (frecuencias inferiores a la anual)	0	0,00	0,00
Se revelan los resúmenes, gráficos y notas de prensa sobre los informes de auditoría de las EF	9	60,00	0,51
Las EF proporcionan mecanismos formales a través de los cuales el público puede comunicar quejas y sugerencias concretas con respecto a las auditorías	3	20,00	0,39

volvemos a confirmar el compromiso por parte de las EF autonómicas españolas en la divulgación de dichos aspectos. Comprobamos cómo la Cámara de Cuentas de Andalucía es la entidad fiscalizadora que, en un alto nivel de cumplimiento, presenta la puntuación más alta en relación a los ítems del contenido de la información divulgada en su página web. No obstante, en general, tanto el Tribunal de Cuentas de España como las Entidades Fiscalizadoras del resto de Comunidades Autónomas presentan también un nivel alto de cumplimiento de estos ítems de divulgación y, en

TABLA 5
DATOS OBTENIDOS EN LOS ÍTEMS DE CONTENIDO POR CADA UNA DE LAS ENTIDADES DE LA MUESTRA

CONTENIDO DIVULGADO EN LAS PÁGINAS WEBS DE LAS EF	EF DE LAS COMUNIDADES AUTONÓMICAS												
	Andalucía	Castilla-La Mancha	Castilla y León	Cataluña	Galicia	Valencia	Asturias	Islas Baleares	Islas Canarias	Madrid	Aragón	Navarra	País Vasco
La mayoría de las páginas webs de las EF tienen un encabezado titulado «Legislación» que detalla el marco legal bajo el cual operan.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0
Las EF publican los detalles de su mandato, responsabilidades, misión y estrategia.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Las EF revelan manuales, directivas, herramientas y guías.	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	0	1
Las EF publican en sus sitios web la lista de las auditorías planificadas.	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	0	1	1
Las EF divulgan en su página web un conjunto de valores, código de ética o de conducta profesional que orientan su labor.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0
Las EF divulgan en sus páginas webs los contratos que han expedido.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Las EF publican un informe anual que incluye indicadores de rendimiento y resultados.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0
Las EF publican sus conclusiones y recomendaciones resultantes de las auditorías.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Los informes de auditoría están disponibles en sus páginas webs.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Las EF publican en la web sus informes de manera oportuna (frecuencias inferiores a la anual).	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Se revelan los resúmenes, gráficos y notas de prensa sobre los informes de auditoría de las EF.	1	1	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1
Las EF proporcionan mecanismos formales a través de los cuales el público puede comunicar quejas y sugerencias concretas con respecto a las auditorías.	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL	11	10	10	10	10	10	9	9	9	9	8	8	7

este sentido, encontramos un gran número de Entidades Fiscalizadoras de CCAA, entre ellas las de Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Galicia y Valencia, que alcanzan un nivel similar al presentado por la Entidad Fiscalizadora de Andalucía. Únicamente la Entidad Fiscalizadora de la Comunidad del País Vasco es la que presenta el resultado más pobre en este apartado de nuestra investigación, pero sigue siendo un nivel aceptable de cumplimiento de los requisitos establecidos por la INTOSAI (58,33% de los ítems propuestos en la investigación).

Con respecto a la segunda parte de nuestro estudio, que se centra en la forma y el contexto en el que la información suministrada por parte de las EF se divulga en las páginas webs, destacamos que los valores obtenidos alcanzan una menor puntuación, ya que las tres secciones analizadas (diseño y navegabilidad, usabilidad y participación de los *stakeholders*) rondan el 50% de la valoración del modelo propuesto (ver Tabla 6).

Así, los valores más bajos son los que hacen referencia al diseño y navegabilidad de las páginas webs (48,89%), existiendo un comportamiento heterogéneo entre las mismas (desviación típica de 0,71 –ver Tabla 6–). La mayoría de las páginas webs de las EF poseen un título que las identifican (93,33%), sin embargo, son muy pocas las que permiten imprimir la página a través de dicha opción (6,67%) e identificar el camino o ruta que sigue el visitante en las búsquedas que realizan en las mismas (6,67%), dificultando de esta forma la navegabilidad en las mismas.

Con un porcentaje algo mayor (54,33%), pero con la mayor heterogeneidad entre los comportamientos de las EF (desviación típica 1,16 –ver Tabla 6–), destacamos la sección de la usabilidad. Las EF han incluido instrumentos que facilitan la usabilidad de las páginas webs, tales como las herramientas de búsqueda (43,33%), hipervínculos (73,33%) y mapas webs (80%) que ayudan al usuario a profundizar en la información recabada. Sin embargo, aunque la información suministrada es gratuita y de fácil acceso, los formatos en los que se presenta dicha información no facilitan su manipulación, ya que las EF se han decantado por utilizar formatos del tipo Html o PDF, sin dar opción a la utilización de otros formatos más manejables y manipulables a la hora de realizar un análisis de la información divulgada, tales como Xls, Xml o Xbrl. De igual forma, no se suelen utilizar formatos de audio/vídeo que enriquecerían la comprensión de este tipo información, sobre todo de aquellos *stakeholders* que no poseen formación en economía y/o contabilidad.

TABLA 6
CONTEXTO DE LA INFORMACIÓN DIVULGADA

Contexto de divulgación de la información	Total	Media (%)	DT
DISEÑO Y LA NAVEGABILIDAD DE LAS PÁGINAS WEBS	22	48,89	0,71
<i>a) Encabezados</i>	14	93,33	0,39
<i>b) Características del contenido de la página web</i>	7	46,67	0,32
b.1. La página web permite al visitante imprimir los contenidos con la opción «imprimir»	1	6,67	0,17
b.2. La página web indica que el contenido de la misma es propio (copyright)	6	40,00	0,23
<i>c) Características de la navegabilidad</i>	1	6,67	0,24
USABILIDAD	40,75	54,33	1,16
<i>d) Formatos electrónicos utilizados para procesar los informes de auditoría</i>	3,75	25,00	0,12
– .html	0,25	1,67	0,06
– .pdf o .doc	3,5	23,33	0,10
– Xml and Xbrl	0	0,00	0,00
– .xls	0	0,00	0,00
<i>e) Búsqueda</i>	6,5	43,33	0,38
e.1. Se incluye una herramienta básica de búsqueda	5	33,33	0,25
e.2. Se incluye una herramienta de búsqueda avanzada	1,5	10,00	0,20
<i>f) Características de los links</i>	11	73,33	0,42
f.1. Los enlaces de la página web se presentan subrayados y en diferentes colores del texto	6,5	43,33	0,22
f.2. Los enlaces internos y externos están claramente diferenciados	4,5	30,00	0,26
<i>g) Estructura de la página web</i>	12	80,00	0,47
<i>h) Características de la accesibilidad</i>	7,5	50,00	0,24
h.1. La página web incluye información en formato de audio y/o visual	0,5	3,33	0,12
h.2. Toda la información proporcionada en la página web es gratuita y puede descargarse	7	46,67	0,20
STAKEHOLDERS PARTICIPACIÓN	21	70,00	0,50
<i>i) Características de interactividad</i>	6,5	43,33	0,22
i.1. En la página web se suministra otra dirección de correo electrónico diferente de la del webmaster	6,5	43,33	0,22
i.2. La página web ofrece una lista de correo para actualizar la información de los usuarios	0	0,00	0,00
<i>j) Noticias</i>	14,5	96,67	0,34
j.1. Noticias generales	7	46,67	0,20
j.2. Noticias sobre la información financiera y presupuestaria	7,5	50,00	0,17

Con la mayor puntuación obtenida (70%) y siendo la práctica más homogénea (desviación típica 0,50) analizamos los instrumentos que permiten la participación de los *stakeholders*. Aunque las EF mantienen informados a sus *stakeholders* por medio de continuas noticias sobre aspectos generales e información financiera y presupuestaria, siendo éstas actualizadas con relativa frecuencia, la forma más habitual de poder interactuar con éstos viene siendo una dirección diferente de la del *webmaster*, escaseando instrumentos como los *mailing list* que permiten al usuario conocer de forma más directa y puntual la información que le resulta de interés.

Por último, analizando esta segunda sección desglosada por CCAA, según los datos que se reflejan en la Tabla 7, el primer puesto en relación al cumplimiento de los requisitos analizados en la presente investigación lo ostenta la entidad fiscalizadora de Cataluña, seguida por las de Castilla-La Mancha, Asturias, Castilla y León y Madrid, destacando la entidad fiscalizadora de las Islas Baleares por ser la que ocupa, en este caso particular, la última posición en este apartado. Por su parte, el Tribunal de Cuentas de España no parece haber otorgado especial relevancia al cumplimiento de algunos de estos requisitos, sobre todo aquellos relativos a la usabilidad, aunque cumple, razonablemente, gran parte de ellos.

4. CONCLUSIONES

Los resultados de este trabajo empírico nos llevan a afirmar que las EF españolas han realizado numerosos esfuerzos para mejorar la rendición de cuentas de las Administraciones Públicas, como estándares en el papel fiscalizador, presentando información transparente de las actuaciones de los entes del sector público que auditan. En este sentido, las evidencias muestran que un alto porcentaje de EF ofrecen en sus páginas web información sobre la normativa y legislación que marcan sus actuaciones, así como detallados planes estratégicos donde ofrecen una visión específica de las responsabilidades, misión y actuaciones emprendidas y planificadas para abordarlas en un futuro horizonte temporal. De igual forma suelen ofrecer información sobre los contratos expedidos y convocatorias de futuros contratos, ofreciendo una imagen de transparencia en el ejercicio de sus funciones de control y rendición de cuentas.

En este artículo queda reflejado que las EF, en el esfuerzo por ofrecer información relevante sobre el uso dado por las Administraciones Públicas de los fondos públicos encomendados, divulgan los informes de auditoría realizados, debidamente elaborados y acompañados con

las conclusiones y recomendaciones obtenidas tras el trabajo realizado. Además, estos informes suelen ir acompañados de indicadores de rendimiento o de resultados, tremendamente útiles para tener una visión general de la situación en la que se encuentran el organismo público fiscalizado. Con estas prácticas, los *stakeholders* disponen de información para poder controlar y juzgar las decisiones y estrategias políticas que adoptan los responsables políticos y gestores públicos.

Sin embargo, los hallazgos empíricos vislumbran que esta información no podría resultar del todo entendible por los ciudadanos, ya que no es una práctica generalizada entre todas las EF ofrecer resúmenes que resalten las evidencias y conclusiones más características e importantes resultantes de su trabajo de auditoría. De igual forma, estos informes podrían resultar tediosos para los *stakeholders*, y especialmente para los ciudadanos, ya que no suelen ir acompañados de gráficos que ayuden a la comprensión de los resultados plasmados y narrados en ellos. Por lo que en este sentido existen ciudadanos de determinadas zonas geográficas, como la zona del Norte –Galicia, Navarra o Aragón–, que podrían no disponer de una información adaptada a sus intereses y demandas.

En este contexto existe una práctica generalizada entre las EF de informar a los *stakeholders* del conjunto de auditorías que tienen planificadas a lo largo del año, así como las herramientas, manuales y códigos de conducta internos que suelen seguir los auditores públicos y sus equipos de trabajo. Esto vislumbra la nitidez en el ejercicio profesional de sus actuaciones de auditoría, como entes defensores del aumento de la transparencia y mantenimiento de mecanismos de rendición de cuentas eficaces y eficientes entre las Administraciones Públicas y los *stakeholders*.

Con respecto a la forma y el contexto en el que la información es suministrada por las EF, comprobamos que el diseño y la navegabilidad de las páginas webs son asignaturas pendientes por algunas de ellas, tales como las EF de Andalucía, Aragón e Islas Baleares, principalmente por la dificultad que presenta la navegabilidad por las mismas al no ofrecer al visitante identificar el camino o ruta que sigue. Sin embargo, esta debilidad queda relativamente contrarrestada con la facilidad de uso que ofrecen la gran mayoría de estas páginas webs, siendo especialmente intuitivas. Además, ofrecen herramientas de búsqueda, hipervínculos y/o mapas webs que ayudan al visitante a profundizar en la información que buscan.

En el último de los apartados relativos a contexto en el que se divulga la información vemos que existen pocas EF que ofrezcan meca-

nismos formales *online* a través de los cuales el público pueda comunicar quejas y sugerencias concretas con respecto a las auditorías. La forma más habitual de poder interactuar con los *stakeholders* se produce a través de una dirección diferente de la del *webmaster*, pero escasean instrumentos como los *mailing list*, que podrían permitir al usuario conocer de forma más directa y puntual la información que le resulta de interés. No obstante, queremos remarcar que las EF continuamente ofrecen información y noticias sobre aspectos generales relativas a sus funciones y misiones, y suelen hacerlo a través de comparecencias públicas del representante de las EF en los plenos de las Comunidades Autónomas –presidente, síndico mayor, consello– a través de su participación en congresos, simposios, jornadas, etc., así como en la publicación en los medios escritos de noticias sobre la información financiera y presupuestaria.

Pese a ello, en nuestra opinión, la imposibilidad de interactuar con otras herramientas o mecanismos más innovadores supone una debilidad que, de manera homogénea, presentan las EF de la muestra y provoca que la información sólo vaya en una dirección, sin que exista opción por parte de los *stakeholders* a comunicarse con los miembros encargados en la elaboración de los informes o el auditor jefe para hacerle llegar cualquier duda. Por lo que, aunque se han llevado a cabo numerosos esfuerzos en la transformación de los sistemas de gestión, ofreciendo modelos más transparentes y orientados a las necesidades sociales, falta dar un paso más para conseguir que éstos sean más democráticos y participativos, que provoque un aumento de la confianza de los *stakeholders*, especialmente de los ciudadanos, en los gobiernos.

Tal como demuestran las evidencias empíricas aquí alcanzadas, vemos que las páginas webs son en su mayoría web 1.0, que incluyen instrumentos que facilitan la usabilidad de las mismas, tales como las herramientas de búsqueda, hipervínculos y mapas web que ayudan al usuario a profundizar en la información recabada, pero no dejan de ser webs estáticas y con poca interacción. En este sentido no es una práctica habitual ofrecer el uso de redes sociales y tecnología web 2.0, que agilizan el tratamiento de la información y promueven el proceso democrático al facilitar el debate y la discusión sobre cuestiones importantes de interés común (Osimo, 2008). La aparición de la web 2.0 supone que las entidades dejan de ser meras transmisoras de información vía web a un modelo en el que los propios usuarios dejan de asumir un rol pasivo, y participan, conversan, comparten, generan contenidos y, en definitiva, lideran la comunicación y adoptan un papel protagonista en las iniciativas promovidas en la web.

Estas prácticas podrían redefinir la relación que las EF tienen con la ciudadanía, ofreciendo una mayor cantidad de información que enriquezca las decisiones sobre problemas y asuntos públicos (Bakardjieva, 2009), mejorando, de esta forma, el nivel y la calidad de la participación ciudadana en las funciones públicas (Kolsaker y Lee-Kelley, 2008) y aumentando la confianza pública en los entes públicos (Leib y He, 2006), muy deteriorada con los continuos escándalos de corrupción.

Llegados a este punto podemos afirmar que las EF han realizado numerosos esfuerzos en pro de la transparencia de la información económico-financiera pública, mejorando la rendición de cuentas, cumpliendo con el rol que tienen asignado como defensores de los derechos de la ciudadanía. Estos esfuerzos se pueden ver materializados en el portal de rendición de cuentas (www.rendiciondecuentas.es). Este portal favorece la rendición telemática de las cuentas de las entidades locales, contribuyendo a que el cumplimiento de la obligación de rendir su cuenta sea sencillo, incrementando la eficacia y eficiencia del control externo y, por ende, aumentando la transparencia de la gestión pública realizada por las EF autonómicas. Los acuerdos de colaboración entre las EF autonómicas participantes y el Tribunal de Cuentas de España para emprender esta iniciativa, que ha favorecido la implementación de criterios homogéneos en el examen de las cuentas, ofreciendo un enorme abanico de cuentas anuales rendidas. Por lo que, al igual que INTOSAI (INTOSAI, 2010 a), las EF autonómicas, con el Tribunal de Cuentas de España a la cabeza, saben la importancia de utilizar Internet con el fin de dar a conocer el papel, la actividad y los resultados de las EF, apostando por el uso de las nuevas tecnologías para que la comunicación sea más rápida, para que la información divulgada sea más fiable, más económica y con una mayor difusión y transparencia, y, por ende, provocando una mejora en la rendición de cuentas. Aun así no hay que olvidar que las EF tienen un camino por delante para favorecer y potenciar canales de participación de la ciudadanía, ya que sus páginas webs no ofrecen herramientas que favorezca esta bidireccionalidad con los ciudadanos.

AGRADECIMIENTOS

Esta investigación se ha realizado gracias al apoyo financiero recibido de la Consejería de Innovación, Ciencia y Empresa de la Junta de Andalucía (Proyecto de Investigación número P11-SEJ-7700).

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BADRE, A. (2002): *Shaping Web Usability: Interaction Design in Context* (Addison-Wesley Publishers B.V., Boston).
- BAKARDJEVA, M. (2009): «Subactivism: Lifeworld and politics in the age of the Internet», *The Information Society*, 25(2), 91-104.
- BORINS, S. (2002): «On the frontiers of electronic governance: a report on the United States and Canada», *International Review of Administrative Science*, 68 (2): 199-211.
- CABA, C.; RODRÍGUEZ, M. P., y LÓPEZ, A. M. (2008): «E-Government process and incentives for online public financial information», *Online Information Review*, 32(3), 379-400.
- CABA, P. C.; LÓPEZ, H. A. M., y RODRÍGUEZ B. M. P. (2005): «Citizens' access to on-line governmental financial information: Practices in the European Union countries», *Government Information Quarterly*, 22 (2), 258-276.
- CÁRCABA, A., y GARCÍA, J. (2010): «Determinants of Online Reporting of Accounting Information by Spanish Local Government Authorities», *Local Government Studies*, 36 (5): 679-695.
- CHADWICK, A. (2008): *Internet Politics: States, Citizens and New Communication Technologies*. Oxford: Oxford University Press.
- CHAN, H. S., y CHOW, K. W. (2007): «Public Management Policy and Practice in Western China: Metapolicy, Tacit Knowledge, and implications for Management Innovation Transfer», *American Review of Public Administration*, 37 (4): 479-497.
- CHANDLER, K., y HYATT, M. (2002): *Customer-centered design: a new approach to Web usability* (Prentice Hall, New Jersey).
- COMMITTEE OF EXPERTS ON PUBLIC ADMINISTRATION (CEPA) (2009): *Summary of Major Recommendations/Conclusions*. 8th session of the UN Committee of Experts on Public Administration, United Nations. Disponible en <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un-dpadm/unpan038757.pdf>.
- COOKE, T. E. (1989): «Voluntary Disclosure by Swedish Companies», *Journal of International Financial Management and Accounting*, 1, 171-195.
- CYBERSPACE POLICY RESEARCH GROUP (2010): Web Attribute Evaluation System (WAES), Retrieved December, 2011 from <http://www.cy-prg.arizona.edu/waes.htm>.

- DEEGAN, C., y GORDON, B. (1996): «A study of the environmental disclosure practices of Australian corporations», *Accounting and Business Research*, 26 (3), 187-199.
- DUSTIN, E.; RASCA, J., y McDIARMID, D. (2002): *Quality web systems: performance, security and usability* (Addison-Wesley Publishers B.V., Boston).
- EUROPEAN COURT OF AUDITORS (ECA) (2002): *The Court's Communication Policies and Standards*. Disponible en <http://eca.europa.eu/portal/page/portal/aboutus/abouttheeca/communicationpolicy/16> November 2005.
- EUROPEAN ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (EUROSAI) (2011): *The Abu Dhabi Declaration*. Delegates of the 3rd EUROSAI/ARABOSAI Conference in Abu Dhabi. Disponible en <http://www.euroesai.org/docs/The%20Abu%20Dhabi%20Declaration%20English%2011%20Apr%202011.pdf>.
- GALLEGO, A. I.; RODRÍGUEZ, D. L., y GARCÍA, S. I. M. (2011): «Information disclosed online by Spanish universities: content and explanatory factors», *Online Information Review*, 35 (3), 360-385.
- GANDÍA, J. L., y ARCHIDONA, M. C. (2008): «Determinants of web site information by Spanish city councils», *Online Information Review*, 32 (1), 35-57.
- GONZÁLEZ, B.; LÓPEZ, A., y GARCÍA, R. (2008): «Supreme Audit Institutions and their communication strategies», *International Review of Administrative Sciences*, 74(3): 435-461.
- HAQUE, M. S. (2006): «Modernising government: the way forward –an analysis», *International Review of Administrative Sciences*, 72 (3): 63-70.
- HO, P.; TOWER, G., y BARAKO, D. (2008): «Improving governance leads to improved corporate communication», *Corporate Ownership & Control*, 5, 26-33.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2008): *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics pronouncements*. www.ifac.org.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI) (1977): *La declaración de Lima*. International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) No. 1, Viena: INTOSAI.
- (2006): *Auditing Standards*. www.intosai.org.

- (2007a): *Declaración de México sobre independencia*. International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) No. 10, Viena: INTOSAI.
 - (2007b): *Building Capacity in Supreme Audit Institutions: A guide*. Capacity Building Committee, Viena: INTOSAI.
 - (2010a): *Directriz de Comunicación de la INTOSAI*. Viena: INTOSAI.
 - (2010b): *Principles of transparency and accountability*. International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) No. 20, Viena: INTOSAI.
 - (2010c): *Principles of transparency and accountability. Principles and Good Practices*. International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) No. 21, Viena: INTOSAI.
- JAEGGER, P. T. (2005): «Deliberative democracy and the conceptual foundations of electronic government», *Government Information Quarterly*, 22 (4): 702-719.
- JONES, K.; ALABASTER, T., y WALTON, J. (1998): «Virtual Environments for Environmental Reporting», *Greener Management International*, 21, 121-137.
- KOLSAKER, A., y LEE-KELLEY, L. (2008): «Citizens' attitudes towards e-government and e-governance: a UK study», *International Journal of Public Sector Management*, 21(7), 723-738.
- LARRÁN, M., y GINER, B. (2002): «The use of the Internet for corporate reporting by Spanish companies», *The International Journal of Digital Accounting Research*, 2 (1), 53-82.
- LAWRENCE, S., y GILES, C. L. (1999): «Accessibility of information on the web», *Nature*, 8, 107-109.
- LEIB, E., y HE, B. (Eds.) (2006): *Search for deliberative democracy in China*, New York, NY: Palgrave Macmillan.
- LIM, J. H., y LEE, E. (2012): «Information technologies, community characteristics and environmental outcomes: evidence from South Korea», *Journal of Environmental Planning and Management*, 55 (3): 271-296.
- MARSTON, C., y POLEI, A. (2004): «Corporate reporting on the Internet by German companies», *International Journal of Accounting Information Systems*, 5(3), 285-311.

- MARSTON, C. L., y SHRIVES, P. J. (1991): «The use of disclosure indices in accounting research: a review article», *British Accounting Review*, 23, 195-210.
- MARTINS, M. R. (1995): «Size of municipalities, efficiency, and citizens' participation: a cross-European perspective», *Environment and Planning C: Government and Policy*, 13 (4): 441-458.
- MEIJER, A. (2009): «Understanding modern transparency», *International Review of Administrative*, 75: 255.
- MIDDLETON, I.; MCCONNELL, M., y DAVIDSON, G. (1999): «Presenting a model for the structure and content of a university World Wide Web site», *Journal of Information Science*, 25 (3), 219-227.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD) (2011): *Good Practices in Supporting Supreme Audit Institutions*, Paris: OECD-DAC Task Force on Public Financial Management.
- OSIMO, D. (2008): *Web 2.0 in Government: Why and How?* European Commission, Joint Research Centre. Institute for Prospective Technological Studies. Disponible en www.ec.europa.eu
- PETTERSEN, I. J., y SOLSTAD, E. (2007): «The Role of Accounting Information in a Reforming Area: a Study of Higher Education Institutions», *Financial Accountability & Management*, 23 (2), 133-154.
- POLLITT, C., y SUMMA, H. (1997): «Reflexive Watchdogs? How Supreme Audit Institutions Account for Themselves», *Public Administration*, 75 (2): 313-336.
- (1998): «Evaluation and the Work of Supreme Audit Institutions: An Uneasy Relationship?», in KESSLER, M-C.; LASCUMBES, P.; SETBON, M., y THOENIG, J-C. (eds.), *Evaluation des politiques publiques*, págs. 63-82, Paris: L'Harmattan.
- (1999): «Performance Audit and Public Management Reform», in POLLITT, C.; GIRRE, X.; LONSDALE, J.; MUL, R.; SUMMA, H., y WAERNES, M. (eds), *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*, págs. 1-10, New York: Oxford University Press.
- PURUSHOTHAMAN, M.; TOWER, G.; HANCOCK, P., y TAPLIN, R. (2000): «Determinants of Corporate Social Reporting Practices of Listed Singapore companies», *Pacific Accounting Review*, 12 (2), 101-133.
- ROBERTS, C. (1991): «Environmental disclosures: A note on reporting practices in mainland Europe», *Accounting, Auditing and Accountability*, 4 (3), 62-71.

- ROCHELEAU, B. (2007): «Whither E-Government?», *Public Administration Review*, 67 (3): 584-588.
- RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M. P. (2009): «Evaluating Corporate Environmental Reporting on the Internet: The Utility and Resource Industries in Spain», *Business and Society*, 48 (2), 179-205.
- SERRANO, C.; RUEDA, M., y PORTILLO, P. (2009): «Factors influencing e-disclosure in local public administration», *Environment and planning C: Government and Policy*, 27(2), 355-378.
- SKÆRBÆK, P. (2009): «Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer», *Accounting, Organizations and Society*, 34(8): 971-987.
- WEST, D. M. (2000): Assessing E-Government: The internet, democracy, and service delivery by state and federal governments, Retrieved December, 2012 from <http://www.insidepolitics.org/egov-treport00.html>.

Transparencia y Tribunal de Cuentas. La responsabilidad contable y la futura normativa de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno

Ana María Pérez Tórtola

Magistrada de lo Contencioso-Administrativo.

Exconsejera de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal
de Cuentas

LA TRANSPARENCIA

Pocas leyes, leyes claras y transparencia. Tener normas y garantizar su cumplimiento. Un único portal. Nueva Ley de Partidos. Aprobación de la Ley de Transparencia. Agilización de los procesos de exigencia de responsabilidades. Exigencia de ética pública¹. Reforzamiento de las instituciones: unas adecuadas instituciones generan incentivos para el buen gobierno, además de desarrollo económico y calidad democrática, y desincentivan comportamientos oportunistas e inmorales². Y transparencia.

La necesidad de una Ley de Transparencia ha sido puesta de relieve desde todos los sectores. Singularmente desde el Derecho Administrativo, tras constatar la insuficiencia del artículo 37 de la Ley 30/92 (Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común) so-

¹ Manuel VILLORIA ha dicho recientemente, recordando a HABERMAS: «Como no podemos caer en el relativismo y rechazamos el fundamentalismo, en nuestras sociedades se requiere una ética pública. La ética pública es el patrón moral común, universal y generalizable, dado lo racional y razonable de sus fines, valores y prescripciones, que es compatible con las diferentes éticas privadas, siempre que sean respetuosas con las de los demás, y que se obtiene con la máxima deliberación y consenso posible (HABERMAS, 1991). La ética pública es, por tanto, una ética de mínimos...» (VILLORIA MENDIETA, Manuel: «Ética en el sector público», *Encuentros interdisciplinares*, nº 39, sep.-dic. 2011, pág. 21).

² VILLORIA..., *ibídem*, pág. 21.

bre todo como efecto no deseado de la virtualidad de la Ley de Protección de Datos de 1999, que ha restringido notablemente el acceso a la información pública. A lo que se adiciona que el uso de las nuevas tecnologías hace posible el acopio y tratamiento de ingente información, como recuerda José Luis Piñar Mañas³.

Dice el Preámbulo del Proyecto de Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno⁴:

«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 líderes 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.»

La presente Ley tiene un triple alcance: incrementa y refuerza la transparencia en la actividad pública —que se articula a través de obligaciones de publicidad activa para todas las Administraciones y entidades Públicas—, reconoce y garantiza el acceso a la información —regulado como un derecho de amplio ámbito subjetivo y objetivo— y establece las obligaciones de buen gobierno que deben cumplir los responsables públicos, así como las consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento —lo que se convierte en una exigencia de responsabilidad para todos los que desarrollan actividades de relevancia pública.»

Tales son las recetas que anuncia el Proyecto de Ley y que durante estos últimos meses se oyen y leen cuando se intenta abordar qué se puede hacer en una situación como la que estamos viviendo.

La desconfianza por parte del conjunto de la ciudadanía hacia los gestores públicos y, en particular, en relación con el manejo de los fondos públicos y, lo que es peor, hacia las instituciones básicas del Estado es atestiguada por cualquier encuesta y no ha hecho sino empeorar, desconfianza que se corresponde con la percepción que esta exconsejera de Cuentas reflejaba a los nueve meses de tomar posesión en el Tribunal de Cuentas⁵.

³ «La necesidad de una Ley de Transparencia». El Derecho Público de la crisis económica. Transparencia sector público. Hacia un nuevo Derecho Administrativo. Actas del VI Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo. Palma de Mallorca, 11 y 12 de febrero de 2012. Instituto Nacional de Administración Pública. Madrid, 2011, pág. 243.

⁴ Texto aprobado en el Consejo de Ministros de 27 de julio de 2012.

⁵ «... se constata que la profundización del proceso democrático, cuya formal apertura se identifica con la aprobación de la Constitución de 1978, y la experiencia de estos años permiten advertir que se ha producido un cierto deterioro —para algunos ruptura— en la confianza que los ciudadanos sienten en las instituciones democráticas, a pesar de que los procesos electorales se

Hace unos cuantos años, siguiendo la pista de experiencias de otros países de tradición democrática, en los que se evaluaba la proyección del derecho de participación directa en los asuntos públicos previsto en el artículo 23 de la Constitución española (en adelante, CE)⁶, en un contexto histórico y político, por cierto, parecido en algunas cosas al actual, decíamos que se había contrastado que esa participación directa permite la aportación a los órganos políticos de decisión y a la misma Administración pluralismo social, político, económico..., favoreciendo el consenso en torno a las grandes líneas de actuación administrativa y colaborando a controlar factores de incertidumbre para la formulación y ejecución de las decisiones del Estado; ello ayudaría a obtener un nuevo consenso, una legitimidad nueva: «no tanto –decíamos– ... porque a través de la participación se aporten soluciones más justas o más “legales” –que, con probabilidad, también–, sino porque puede suponer la incorporación de relevantes criterios, funcionales para precisar lo oportuno frente a lo inoportuno», y porque «...favorece la transparencia en la actuación administrativa, constituyendo un mecanismo imprescindible de control preventivo sobre la actuación de la Administración»⁷.

El Proyecto de Ley, en su artículo 2, incluye al Tribunal de Cuentas entre los sujetos a los que ha de aplicarse el Título I, esto es, el relativo a la «publicidad activa» (capítulo II) y al «derecho de acceso a la información pública» (capítulo III).

Ello obliga a plantearse qué va a suponer de novedad para el Tribunal de Cuentas, como «sujeto-objeto» de la Ley, su entrada en vi-

desarrollen de forma correcta. La restauración de esa confianza debe emprenderse por caminos diversos e interactivos, entre los cuales se hallan aquellos que tienden a comunicar y a transmitir a los ciudadanos que existen mecanismos institucionales establecidos constitucionalmente para coadyuvar a que los recursos económicos de carácter público se apliquen de conformidad con los objetivos públicos programados. A tal fin, con carácter general, es claro que esa aplicación ha de responder a los criterios que señala la Constitución de 1978, cuando, en su artículo 31.2, establece que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, vol. IV, septiembre 2002, nº 12, tomo 2, pág. 204.

⁶ El artículo 23 CE dice:

«1. Los ciudadanos tienen **el derecho a participar en los asuntos públicos directamente** o por medio de representantes, libremente elegidos en elecciones periódicas por sufragio universal.

2. Asimismo tienen derecho a acceder en condiciones de igualdad a las funciones y cargos públicos, con los requisitos que señalen las Leyes.»

⁷ PÉREZ TÓRTOLA, Ana: «La intervención del ciudadano en el procedimiento administrativo y su engarce con el artículo 23.1 de la Constitución Española». *Cuadernos de Derecho Judicial*, Consejo General del Poder Judicial, 1994. Ver recientemente, Ricardo GARCÍA MACHO: *La transparencia en el sector público*. El Derecho Público de la crisis..., ibidem, págs. 250 y siguientes.

gor, cuya inminencia de culminación de proceso de aprobación se está anunciando durante la redacción de estas líneas.

Pero, aunque ello no fuera así, no hay duda de que el Tribunal de Cuentas, como *supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público*⁸, tiene que jugar un papel clave en la confección y revisión del discurso jurídico y técnico sobre la transparencia. Es innecesario explicar porqué.

En ese contexto que proporciona el Proyecto se va a abordar, en primer lugar y como objeto primario y principal, la proyección que la nueva Ley ejerce en relación con las responsabilidades contables, y luego se realizarán algunas consideraciones que se han suscitado en torno a la idea de la transparencia, como se verá, en contextos diversos, pero siempre desde la perspectiva del ejercicio por el Tribunal de Cuentas de las dos funciones que le son propias.

I. CONSIDERACIONES PREVIAS SOBRE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE Y SUS RETOS INMEDIATOS

Es casi un lugar común comenzar diciendo que los más de treinta años transcurridos desde la entrada en el escenario jurídico del actual modelo de responsabilidad contable de la mano de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y el casi cuarto de siglo que ha pasado desde su definitiva delimitación a través de la Ley 7/1988, de 5 de abril, ponen de manifiesto la necesidad de incorporar nuevos criterios doctrinales y jurisprudenciales de interpretación y la oportunidad de plantear posibles modificaciones legislativas para adaptar este tipo de responsabilidad patrimonial a los nuevos perfiles y problemas de la gestión de los fondos públicos.

Los cambios legislativos producidos en el ámbito del Derecho público están exigiendo un modelo de responsabilidad contable más especializado, capaz de dar respuesta al objetivo de garantizar la integridad de los caudales y efectos públicos en el ámbito de unos procedimientos de gestión cada vez más complejos.

Esta realidad que se acaba de describir se manifiesta con especial intensidad en un momento de crisis en las finanzas públicas como el actual, en el que la sociedad exige cada vez con mayor interés unos poderes públicos sensatos en lo tributario, rigurosos en el gasto, eficaces y eficientes en la gestión y transparentes en sus actuaciones.

⁸ Artículo 136 de la Constitución española.

Al contexto general económico, social y jurídico que se acaba de describir debe añadirse un nuevo elemento a tener en cuenta, la futura normativa sobre transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno que está siendo objeto de tramitación parlamentaria desde la aprobación del correspondiente Proyecto de Ley por el Consejo de Ministros con fecha 27 de julio de 2012, como ya se ha dicho.

La Exposición de Motivos del citado Proyecto de Ley recoge algunas cuestiones muy importantes de cara, en general, al control externo y en especial a los procedimientos de exigencia de responsabilidad contable, como responsabilidad reparatoria derivada de una gestión antijurídica y culpable de los fondos públicos. Cabe mencionar en este sentido las siguientes:

1.1. No es posible una sociedad *«crítica exigente y participativa»* si no puede conocer, entre otros extremos, *«cómo se manejan los fondos públicos»*.

1.2. La transparencia favorece *«una mejor fiscalización de la actividad pública, lo que contribuye a la necesaria regeneración democrática, promueve la eficiencia y eficacia del Estado e impulsa el crecimiento económico»*.

1.3. La futura Ley persigue entre sus objetivos establecer *«las obligaciones de buen gobierno que deben cumplir los responsables públicos, así como las consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento –lo que se convierte en una exigencia de responsabilidad para todos los que desarrollan actividades de relevancia pública»*.

1.4. La transparencia implica la publicidad y facilidad de acceso a información pública de índole variada, entre la que se cita expresamente la de relevancia *«económica, presupuestaria y estadística»*, ya que la posibilidad de conocer dicha información supone para los ciudadanos y ciudadanas *«un instrumento óptimo para el control de la gestión y utilización de los recursos públicos»*.

1.5. En lo que respecta al buen gobierno, la futura Ley pretende dar lugar a que *«principios meramente programáticos y sin fuerza jurídica se incorporen a una norma con rango de Ley y pasen a informar la interpretación y aplicación de un régimen sancionador al que se encuentran sujetos todos los responsables públicos entendidos en sentido amplio que, con independencia del gobierno del que formen parte o de la Administración en que presten sus servicios y precisamente por las funciones que realizan, deben ser un modelo de ejemplaridad en su conducta»*. Entre estos principios se mencionan los de eficacia, austeridad, imparcialidad y responsabilidad. Si ello se predica en relación con un tipo de responsabilidad que se anuncia como sancionadora, no es descabellado razonar su virtualidad a la hora de apreciar si una determinada conducta se ajusta a los requisi-

tos de ilegalidad, dolo o grave negligencia y es causa de provocación de un menoscabo que, para que concurra responsabilidad contable, exigen los artículos 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y 49.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril.

1.6. Las infracciones que tipificará la futura Ley incluye una relación de conductas sancionables de carácter específicamente económico-financiero y, entre ellas, se recogen algunas que derivan del incumplimiento de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

1.7. La comisión de alguna de las infracciones que tipifica la futura Ley no sólo llevará aparejada la correspondiente sanción, sino también, en su caso, *«la obligación de restituir las cantidades indebidamente percibidas y la de indemnizar a la Hacienda Pública»*.

Ha llegado el momento, por tanto, como antes decíamos, de aportar una reflexión *de lege data* y *de lege ferenda* en profundidad sobre el modelo de responsabilidad contable que puede resultar útil para satisfacer la demanda ciudadana de unas Administraciones y entidades Públicas en las que el fraude y el derroche tengan una respuesta jurídica eficaz y adecuada. Cabe preguntarse al tiempo hasta qué punto se está sacando el partido que sería posible a los mecanismos que ya proporciona la Ley para enfrentarse a tan graves problemas.

Ha de tenerse en cuenta que la exigencia de transparencia respecto a la actividad económico-financiera del sector público y su proyección –cuando exista– en el enjuiciamiento contable se incardina en un marco jurídico-constitucional común, que está ahí y ejerce toda su fuerza, dando contenido al trabajo institucional de los Órganos de Control Externo en general y del Tribunal de Cuentas en particular.

Ese marco lo hemos resumido en variadas ocasiones en los términos siguientes: la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3 de la CE); la exigencia de que el gasto público realice una asignación equitativa de los recursos públicos y de que su programación y ejecución respondan a los criterios de eficiencia y economía (artículo 31.2 de la CE); la previsión de que la Administración Pública sirve con objetividad a los intereses generales y en todo caso con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho (artículo 103 de la CE); la previsión de que los Tribunales de Justicia controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican (artículo 106.1 de la CE), y, en general, la subordinación de la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad al interés general (artículo 128.1 de la CE).

Desde ese contexto el sistema de exigencia de responsabilidades contables, tanto el que se dilucida por las Administraciones Públicas –sin perjuicio de su control posterior ante la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas– como el que ejerce la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal a través de sus órganos jurisdiccionales, incluso, en términos más amplios el control de legalidad que ejerce de manera específica la jurisdicción contencioso-administrativa, coadyuvan por su propia naturaleza a dar luz en espacios que a veces se presentan como opacos de forma indebida. Ni siquiera, por ejemplo, la discrecionalidad puede dar cobertura a la opacidad, con independencia de que de esa falta de transparencia puedan derivarse o no responsabilidades jurídicas.

Pues bien, la aparición en escena de la futura normativa sobre transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno hace más intensa aún esa necesidad de replantearse antiguos criterios y potenciar otros nuevos.

Los Tribunales de Justicia en el control de la actividad de la Administración, desde el punto de vista de la legalidad y del examen y comprobación de que efectivamente aquella actuación ha respondido al fin que la justifica, tal y como se ha recordado en las alusiones antes referenciadas a la CE, y los tribunales «de lo contable» en el ejercicio y dentro de los límites de la función que les atribuyen las leyes son instrumentos que pueden servir de forma especial en la aplicación de la futura Ley, como veremos a continuación.

II. RESPONSABILIDAD CONTABLE Y TRANSPARENCIA DE LA ACTIVIDAD PÚBLICA⁹

Hemos ido avanzando que las normas sobre transparencia de la actividad pública se recogen en el Título Primero del Proyecto de Ley y contienen algunos aspectos de interés desde el punto de vista de la responsabilidad contable.

2.1. Ámbito subjetivo de aplicación de esta normativa

El texto objeto de tramitación parlamentaria establece un amplio área de aplicación de las exigencias de transparencia en el sector público.

⁹ Seguimos en los capítulos siguientes el trabajo de Carlos CUBILLO: «El Tribunal de Cuentas ante la legislación de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno», *Hacienda Pública Territorial. Un enfoque multidisciplinar*, Thomson-Reuters Aranzadi, Madrid, 2011.

- Administraciones Públicas estatal, autonómica y local.
- Entidades gestoras y de servicios comunes de la Seguridad Social.
- Organismos autónomos, agencias estatales, entidades públicas empresariales y entidades de derecho público que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley, tengan atribuidas funciones de regulación o supervisión de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.
- Entidades de derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas a las Administraciones Públicas o dependientes de ellas, incluidas las Universidades Públicas.
- Corporaciones de derecho público, en lo relativo a sus actividades sujetas a Derecho administrativo.
- El Congreso de los Diputados, el Senado, el Tribunal Constitucional, el Consejo General del Poder Judicial, el Consejo de Estado, el Defensor del Pueblo, el Tribunal de Cuentas, el Consejo Económico y Social y las instituciones autonómicas análogas.
- Sociedades mercantiles en cuyo capital social la participación, directa o indirecta, de las entidades aludidas en la presente enumeración sea superior al 50%.
- Fundaciones del sector público.
- Asociaciones constituidas por las Administraciones, organismos y entidades previstos en esta enumeración y órganos de cooperación del artículo 5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.

Esta relación contiene, como se ve, lo que podría ser una lectura moderna del concepto arcaico de sector público que se recoge en el artículo 4 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, que establece el ámbito subjetivo al que se extiende la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, que coincide además con el conjunto de Administraciones y entidades cuya integridad patrimonial se pretende garantizar a través de la jurisdicción contable. No debe olvidarse, en este sentido, que la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas viene considerando de forma uniforme, por todas Sentencia 18/04, de 13 de septiembre, que *«toda responsabilidad reparatoria surgida de una gestión de fondos públicos sujeta a fiscalización por el Tribunal de Cuentas puede ser exigida por los órganos de la jurisdicción contable.»*

El detallado catálogo de Administraciones y entidades públicas que se recoge en el Proyecto de Ley como ámbito subjetivo de aplica-

ción de las normas sobre transparencia recogidas en el mismo, puesto en conexión con el artículo 55.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, nos permite delimitar con carácter casi exhaustivo el perímetro de la legitimación activa en los procesos de responsabilidad contable que, en su caso, se iniciaran como consecuencia del incumplimiento de la vertiente económico-financiera de las normas sobre transparencia en la actividad pública.

El ámbito de la legitimación activa en tales procesos tendría que completarse con otros dos posibles ejercitantes de la acción de responsabilidad contable:

- El actor público, esto es, toda persona física o jurídica particular que quiera litigar en defensa de la integridad de los fondos públicos. Esta forma de legitimación activa, no tan ampliamente conocida como cabría suponer, es una modalidad de la acción popular del artículo 125 de la CE y se regula en los artículos 47 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y 56 de la Ley 7/1988, de 5 de abril. Las posibilidades de la acción pública de responsabilidad contable en el ámbito de los incumplimientos económico-financieros cometidos contra la normativa de transparencia resultan, *a priori*, amplias y fecundas, dada la sensibilidad social creciente que suscita la opacidad en la gestión pública como forma de ocultar y facilitar el fraude y el despilfarro.

- El Ministerio Fiscal, cuya legitimación activa en los procesos de responsabilidad contable se reconoce en los artículos 16 y 55 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas 7/1988, de 5 de abril, y que dada su especial posición institucional en tales procesos tendrá que desarrollar unos criterios jurídicos materiales y formales para afrontar la posible exigencia en sede jurisdiccional contable de reparaciones patrimoniales por daños derivados de la vulneración del régimen de la transparencia en la gestión pública. El papel del Ministerio Fiscal es clave, también en este ámbito por su «ubicuidad», que le permite llegar prácticamente a todos los sectores de la actividad pública, y por su estatuto, que le permite difundir y racionalizar las reacciones jurídicas para obtener el resarcimiento y la reparación de los dineros públicos.

Por otra parte, aunque también dentro de este epígrafe del ámbito subjetivo de aplicación de esta normativa, el Proyecto de Ley recoge como sujetos obligados a suministrar información sobre gestión pública a los siguientes:

- Personas físicas y jurídicas que presten servicios públicos o ejerzan potestades administrativas. Éste sería, obviamente, el núcleo del ámbito de la legitimación pasiva en los procesos de responsabilidad

contable por infracción de las exigencias jurídicas del principio de transparencia, según cabría deducir del artículo 55.2 de la Ley 7/1988, de 5 de abril.

Ahora bien, para poder incurrir en responsabilidad contable y, por tanto, tener legitimación pasiva en los procesos en los que ésta se exige no basta con prestar servicios públicos o ejercer potestades administrativas, hace falta ser «*gestor de caudales o efectos públicos*», esto es, ejercer sobre los mismos funciones de manejo, administración, gestión, recaudación, custodia, intervención y demás que impliquen capacidad de disposición sobre tales fondos, según se desprende de los artículos 2 y 15 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y 49.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril.

Esto supone que el incumplimiento de las obligaciones de publicidad derivadas del principio de transparencia sólo dará lugar a responsabilidades contables cuando dichas obligaciones, por su contenido, puedan considerarse constitutivas de gestión de bienes o derechos de titularidad pública. La decisión para cada caso concreto exigirá una delicada tarea interpretativa de los preceptos antes citados y de los criterios de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas recogidos en Sentencias como la 3/04, de 5 de febrero; la 18/04, de 13 de septiembre, y, muy especialmente, la 15/1998, de 25 de septiembre.

– Los adjudicatarios de contratos del sector público.

En este caso no cabe en cambio plantearse la legitimación pasiva y posible condena en los procesos de responsabilidad contable, pues los ya citados artículos 49.1 y 55.2 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, en relación con los también mencionados artículos 2 y 15 de la Ley Orgánica del mismo, no permiten exigir responsabilidad contable a los particulares (salvo a los perceptores de subvenciones y otras ayudas públicas), sino únicamente a los gestores del patrimonio público.

Es verdad que la posibilidad de extender la legitimación pasiva en estos procesos a particulares, en determinados casos caracterizados por la relevancia de la conducta de los mismos en la provocación del menoscabo a las arcas públicas, se ha intentado por la vía del artículo 42 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, que define las responsabilidades contables directas, pero tal pretensión no ha prosperado ni en la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, ni en el Tribunal Supremo.

La Sala de Justicia Contable, en Sentencias como la 7/02, de 17 de septiembre, afirma con rotundidad que «*se excluye de la responsabilidad contable a los no gestores de fondos públicos, extraños en la relación jurídica especial o cualificada de carácter funcional, estatutario, administrativo o laboral*».

Ésta es, no obstante, una cuestión a tener en cuenta *de lege ferenda*, pues sería jurídicamente coherente ampliar el espectro de la responsabilidad contable a aquellos particulares cuya intervención en los hechos resultara decisiva para la producción del daño al erario público, lo que, como ya se ha dicho, la legislación actual permite para el caso de los perceptores de subvenciones. Sería deseable que una modificación legislativa extendiera a contratistas, promotores urbanísticos y otros agentes jurídicos privados que actuaran en operaciones relacionadas con el patrimonio público y lesivas para el mismo.

2.2. Obligaciones de publicación de información económica, presupuestaria y estadística

El Proyecto de Ley exige la publicidad de lo que denomina «*actos de gestión administrativa con repercusión económica o presupuestaria*», y son los siguientes:

a) Todos los contratos formalizados, con indicación del objeto, el importe de licitación y de adjudicación, el procedimiento utilizado para su celebración, los instrumentos a través de los que, en su caso, se ha publicitado, el número de licitadores participantes en el procedimiento y la identidad del adjudicatario, así como las modificaciones del contrato.

También se dice que serán objeto de publicación las decisiones de desistimiento y renuncia de los contratos.

b) La relación de los convenios suscritos, con mención de las partes firmantes, su objeto, plazo de duración, modificaciones realizadas, obligados a la realización de las prestaciones y, en su caso, las obligaciones económicas convenidas.

Igualmente se dice que se publicarán las encomiendas de gestión que se firmen, con indicación de su objeto, presupuesto, obligaciones económicas y las subcontrataciones que se realicen, con mención de los adjudicatarios, procedimiento seguido para la adjudicación e importe de la misma.

c) Las subvenciones y ayudas públicas concedidas, con indicación de su importe, objetivo o finalidad y beneficiarios.

d) Los presupuestos, con descripción de las principales partidas e información actualizada sobre su estado de ejecución.

e) Las cuentas anuales y los informes de auditoría y de fiscalización.

f) Las retribuciones percibidas anualmente por los altos cargos y máximos responsables de las diversas entidades sujetas a este régi-

men de publicidad, así como las indemnizaciones satisfechas a los mismos con ocasión del abandono del cargo.

g) Las resoluciones dictadas por la Oficina de Buen Gobierno y Conflictos de intereses, o por los organismos autonómicos equivalentes, en materia de compatibilidad de las actividades privadas con las públicas desempeñadas.

h) Las declaraciones anuales de bienes y actividades de los representantes locales y de los miembros no electos de la Junta de Gobierno Local.

i) La información estadística necesaria para valorar el grado de cumplimiento y calidad de los servicios públicos.

Es evidente que el incumplimiento de cualquiera de estas obligaciones supondría una vulneración de la normativa económico-financiera y ello permitiría apreciar la concurrencia de uno de los requisitos de la responsabilidad contable.

En efecto, de los artículos 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y 49.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, se desprende que no puede haber responsabilidad contable si no se ha producido una vulneración de alguna norma jurídica de contenido económico-financiero. Así se recoge también en una doctrina uniforme de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas desde su Sentencia de 30 de junio de 1992 hasta la actualidad.

Se trata de un requisito de la responsabilidad contable un tanto peculiar porque establece una exigencia de «especialidad» para un tipo de responsabilidad que no es sancionatoria, sino exclusivamente reparatoria, circunstancia que puede considerarse nada común en nuestro ordenamiento jurídico y que desde luego no aparece ni en la responsabilidad extracontractual general por daños del artículo 1.902 del Código Civil, ni en la responsabilidad patrimonial por daños al erario público del artículo 145 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.

Por eso este controvertido requisito de la responsabilidad contable ha sido objeto de una interpretación flexible por la doctrina de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas (por todas, Sentencia 14/03, de 14 de noviembre), y aconseja un nuevo enfoque de cara a posibles modificaciones legislativas futuras.

En todo caso, como ya se anticipó, una vez vigentes las obligaciones de información pública económico-presupuestaria previstas en el Proyecto de Ley de Transparencia, Acceso a la información pública y

Buen Gobierno, su infracción sería suficiente para apreciar la existencia de responsabilidades contables, si, lógicamente, va acompañada de una conducta culpable del gestor por dolo o negligencia grave, de una actuación del mismo que hubiera supuesto disposición de fondos públicos y de un daño real y efectivo en tales fondos. La concurrencia de dolo o negligencia grave sólo se podría apreciar, como es natural, caso por caso, resultando de utilidad en este sentido los criterios formulados por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en Sentencias como la 10/02, de 18 de diciembre; la 4/2006, de 29 de marzo, o la 7/2006, de 7 de abril, en las que se manifiesta, entre otras cosas, que la diligencia exigible para la gestión de los caudales y efectos públicos es superior a la requerida para la administración de los patrimonios particulares y que dicha diligencia debe agotarse para que no se genere responsabilidad.

Es momento de recordar una vez más que la responsabilidad contable no es una responsabilidad objetiva por daños, sino una responsabilidad exigible sólo cuando la intención lesiva o la ausencia de la diligencia profesional exigible conviertan a la conducta del gestor de bienes y derechos de titularidad pública en causa de un menoscabo originado a los mismos, solución esta que se considera adecuada tanto desde la perspectiva de la justicia material como desde la de evitar una ralentización de la gestión derivada del lógico temor a incurrir en una responsabilidad objetiva. No son admisibles, no se comparan, por tanto, los puntos de vista de los sectores de la doctrina que abogan por una *objetivación* de la responsabilidad contable en futuras reformas legislativas, pues la especial alarma social derivada de los casos de fraude y despilfarro en época de crisis no deben llevarnos a soluciones precipitadas que no permitan distinguir al gestor fraudulento o negligente de aquel otro cuya conducta se haya desarrollado dentro de los cánones de diligencia que le eran exigibles, aunque no haya podido evitar el menoscabo patrimonial que pueda haberse producido en las arcas públicas por otras causas. El legislador puso cuidado concreto a la hora de diseñar el elemento subjetivo de esta clase de responsabilidad: baste retener que la finalidad es obtener la reparación de los fondos públicos indebidamente menoscabados con cargo al patrimonio personal del responsable.

En cuanto al requisito de que la conducta enjuiciada suponga gestión de fondos públicos, aunque debe valorarse en el sentido amplio previsto en el artículo 15 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, no parece fácil que concurra en general en los casos de incumplimiento de las obligaciones de publicidad a las que nos venimos refiriendo.

El mero incumplimiento de la obligación legal de hacer públicos determinados datos, sin perjuicio de las responsabilidades jurídicas distintas de la contable a que pudiera dar lugar, no supone en principio administración de aquellos bienes o derechos sobre los que incide la publicación exigida. Ello no obstante, la casuística puede resultar tan compleja y extensa que resultaría imprudente afirmar sin más que la responsabilidad contable queda fuera de este ámbito porque ninguna omisión de los deberes de publicidad supone gestión de caudales o efectos públicos.

El escaso margen de exigibilidad de responsabilidades contables que cabría, en su caso, apreciar en este tipo de irregularidades estaría sobre todo en aquellos supuestos en los que la infracción de las obligaciones de publicar datos hubiera inducido a los particulares o a otras Administraciones o entidades Públicas a adoptar conductas erróneas que afectaran negativamente a los fondos afectados por la publicidad exigible (así, conceder una subvención a quien no tendría derecho a percibirla por haber recibido otras ayudas públicas incompatibles o el pago de retribuciones a altos cargos por actividades públicas sujetas a incompatibilidad). Se trataría a pesar de todo, como se ve, de situaciones de dudoso encaje en los límites de la responsabilidad contable y que, salvo que se tratara de conductas dolosas, tendrían más posibilidades de prosperar si se articularan por la vía de exigir a quien hubiera infringido las obligaciones de transparencia la responsabilidad subsidiaria prevista en el artículo 43 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, en lugar de la directa.

Finalmente, tampoco resulta fácil asociar la infracción de alguna de estas obligaciones de publicación a la provocación de un daño en el patrimonio sobre el que se proyecta la publicidad exigida. Máxime cuando el artículo 59.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas no permite que se declare responsabilidad contable más que en aquellos casos en los que el daño al erario público sea *real, efectivo, económicamente evaluable e identificado respecto a concretos caudales o efectos públicos*.

La Sala de Justicia contable se ha encargado de añadir, en aplicación de dicho precepto, que los daños de imagen o prestigio o la pérdida de meras ilusiones de posibles beneficios futuros no constituyen un menoscabo real, efectivo y económicamente evaluable a los efectos de la eventual exigencia de responsabilidades contables.

No obstante, como decíamos hace un momento al referirnos al requisito de la *gestión de fondos públicos*, la casuística no resulta acotable de forma exhaustiva, por lo que resultaría nuevamente impru-

dente afirmar que *en ningún caso* la vulneración de las obligaciones de transparencia supone menoscabo del patrimonio público generador de responsabilidad contable. Volvemos a encontrarnos con el hecho evidente de que algunas decisiones erróneas cuya base haya sido una falta de la publicidad exigible o una incorrecta expresión de la misma pueden dar lugar a lesiones patrimoniales en las arcas públicas, sobre todo en materia de contratación, subvenciones, partidas presupuestarias y retribuciones de cargos públicos.

El escaso margen de viabilidad jurídica que, en su caso, podría tener la responsabilidad contable en este ámbito volvería a estar, salvo en los casos de dolo, en el terreno de la responsabilidad subsidiaria y no en el de la directa, pues el gestor que incumple sus obligaciones de publicidad podría considerarse que *«por negligencia o demora en el cumplimiento de sus obligaciones ha dado ocasión directa o indirecta a que los caudales públicos resulten menoscabados...»* (art. 43 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas).

En todo caso debe ponerse de relieve que existe un ámbito de aconsejable exploración y es el de la posibilidad de que la vulneración de las exigencias legales de transparencia pueda encajarse en algún caso en la conducta consistente en participar con posterioridad a los hechos en la ocultación de los mismos, actuación que el artículo 42 de la Ley Orgánica 271982, de 12 de mayo, considera constitutivo de responsabilidad contable directa.

En conclusión podemos afirmar que, sin perjuicio de casos concretos que se puedan plantear en la práctica, la infracción de la normativa sobre transparencia prevista en el Título Primero del Proyecto de Ley no constituiría un caladero relevante para la detección y depuración de responsabilidades contables.

III. RESPONSABILIDAD CONTABLE Y BUEN GOBIERNO

El Proyecto de Ley aprobado por el Consejo de Ministros el 27 de julio de 2012, que está siendo objeto de tramitación parlamentaria, recoge en su Título Segundo las normas sobre buen gobierno. Hay en este régimen jurídico algunos aspectos de interés desde el punto de vista de la responsabilidad contable.

3.1. Ámbito subjetivo de aplicación de esta normativa

a) En el ámbito de la Administración General del Estado, las disposiciones de buen gobierno se aplicarán a los miembros del Gobier-

no, a los secretarios de Estado y al resto de los altos cargos de dicha Administración y de las entidades, de derecho público o privado, vinculadas o dependientes de la misma. Se considerará altos cargos a estos efectos a los previstos en el artículo 3.2 de la Ley 5/2006, de conflictos de intereses de miembros del Gobierno y altos cargos de la Administración General del Estado.

b) En el ámbito de las Administraciones autonómica y local, las disposiciones de buen gobierno se aplicarán a quienes tengan la consideración de altos cargos de acuerdo con la legislación aplicable a las mismas.

Si ponemos estas reglas en conexión con el artículo 55.2 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, podemos concluir que las personas que hubieran ocupado cargos de los aludidos en los párrafos anteriores serían las dotadas de legitimación pasiva en procesos de responsabilidad contable eventualmente incoados por posibles infracciones de la normativa de buen gobierno.

3.2. Principios éticos y de actuación exigibles en materia de buen gobierno

El texto en tramitación parlamentaria recoge lo que llama *principios éticos* y lo que denomina *principios de actuación*, y dice que informarán la interpretación y aplicación del régimen sancionador establecido para los casos de incumplimiento de la normativa de buen gobierno.

Entre los llamados *principios éticos*, aparecen dos que presentan una relación evidente con la responsabilidad contable:

a) El deber de actuar con transparencia en la gestión de los asuntos públicos, de acuerdo con los principios de eficacia, economía y eficiencia y con el objetivo de satisfacer el interés general.

b) El deber de actuar con la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones y de fomentar la calidad en la prestación de los servicios públicos.

Entre los llamados *principios de actuación*, por su parte, se recogen otros dos cuya conexión con la responsabilidad contable también resulta evidente:

c) El deber de ejercer los poderes que atribuye la normativa con la finalidad exclusiva para la que se atribuyeron por ésta y el de evitar toda acción que pueda poner en riesgo el interés público, el patrimonio de las Administraciones o la imagen que debe tener la sociedad respecto a sus responsables públicos.

d) El deber de gestionar, proteger y conservar adecuadamente los recursos públicos, que no podrán ser utilizados para actividades que no sean las permitidas por la normativa que sea de aplicación.

Si estos principios éticos y de actuación van a informar la interpretación y aplicación del régimen sancionador por infracción de los deberes de buen gobierno, es evidente que se dan condiciones de *identidad de razón* suficientes para permitir que puedan informar también la interpretación y aplicación de las normas de responsabilidad contable en estos mismos casos ex artículo 4 del Código Civil. Debe aclararse que lo que se acaba de plantear no es una aplicación analógica de normas en el ámbito sancionatorio, lo que como sabemos no resultaría posible de acuerdo con las más elementales normas de la Teoría General del Derecho, sino un posible papel informador de determinados principios de derecho sancionatorio muy concretos de cara a la aplicación de las reglas de exigencia de una responsabilidad puramente patrimonial y también muy concreta.

Sin embargo, se plantea una cuestión más sensible que partiría de un planteamiento jurídico más audaz y es la relativa a si estos principios podrían por sí mismos, al estar expresamente incorporados a una Ley, constituir normativa económico-financiera cuya vulneración podría dar lugar a responsabilidad contable.

De ser así se resolvería en gran parte el problema que plantea ese extraño –*sic*– requisito de la necesaria infracción de alguna norma concreta para que pueda exigirse una responsabilidad patrimonial, no sancionadora, como la contable.

Nos encontraríamos, por ejemplo, con que el hecho de que la conducta enjuiciada constituyera una gestión ineficaz o ineficiente en la administración de los fondos públicos resultaría por sí mismo contrario a Derecho, sin tener que encontrar además una concreta norma contable o presupuestaria específicamente infringida.

Es verdad que el artículo 31.2 de la CE establece que la programación y ejecución del gasto público deben ajustarse a los principios de *eficiencia y economía*, pero hasta el momento dicha previsión constitucional no se ha considerado suficiente para fundamentar por sí sola una condena patrimonial a persona determinada como consecuencia de un gasto específico.

La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en doctrina uniforme recogida, entre otras, en resoluciones como Auto de 4 de febrero de 2004, ha venido sosteniendo que la valoración de la oportunidad, eficacia y eficiencia de las decisiones de gestión del patrimonio públi-

co corresponde al Tribunal de Cuentas, pero dentro de su función fiscalizadora y no como enjuiciamiento contable, pues la depuración de responsabilidades contables aparece legalmente vinculada a la necesaria identificación de concretas normas contables o presupuestarias cuya infracción pueda considerarse probada.

Sin embargo, también es cierto que el Tribunal Supremo, en la reciente Sentencia de su Sala Tercera, de 30 de enero de 2012, invita a la jurisdicción contable a una mayor flexibilidad a la hora de encontrar tipificación para encuadrar gastos que se consideren excesivos.

En todo caso se trata de una cuestión delicada que requiere una valoración jurídica detenida y una solución cautelosa, pues, si bien no puede considerarse *a priori* que la jurisdicción contable no deba tener un papel en casos de despilfarro de dinero público que no supongan fraude en sentido estricto, tampoco se puede desnaturalizar la función enjuiciadora del Tribunal de Cuentas convirtiéndola en un mecanismo invasor de las competencias gestoras y distorsionador de su normal ejercicio.

Menor problema tendría la consideración de que la provocación de un daño en los bienes y derechos de titularidad pública o la actuación gravemente negligente en la gestión de los mismos pudieran considerarse infracciones jurídicas por sí mismas desde el punto de vista de la exigencia de responsabilidad contable. Esta solución permitiría dar adecuada respuesta jurídica a casos en los que resultara evidente que se ha producido una gestión gravemente desordenada de los recursos públicos e incluso lesiva para los mismos, pero en los que resultara difícil o forzado encontrar un concreto precepto contable o presupuestario en el que encuadrar la conducta enjuiciada.

En todo caso, el hecho de que la responsabilidad contable sólo pueda ser reclamada cuando concurren en las conductas examinadas todos y cada uno de los requisitos legalmente exigidos (por todas, Sentencia 10/05, de 14 de julio, de la Sala de Justicia Contable) constituye una garantía, un límite en evitación de interpretaciones que se estiman que no son del todo acordes con la Ley, pese a estar orientadas de buena fe a buscar la mejor protección posible del patrimonio público.

3.3. Infracciones de la normativa de buen gobierno

El Proyecto de Ley las sistematiza en tres categorías: infracciones en materia de conflicto de intereses, infracciones en materia de gestión económico-presupuestaria e infracciones disciplinarias.

Para las infracciones en materia de gestión económico-presupuestaria, que son las relevantes a los efectos de la posible concurrencia de responsabilidad contable, se prevén las mismas sanciones que para las infracciones disciplinarias graves o muy graves. Para la delimitación de dichas sanciones se establecen diversos criterios de ponderación, y, entre ellos, la gravedad del perjuicio causado, las ganancias obtenidas, las consecuencias desfavorables para la Hacienda Pública y la reparación de los daños y perjuicios causados.

Las infracciones de gestión económico-presupuestaria que se tipifican pueden reconducirse a dos categorías:

3.3.1. Infracciones de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria

a) Alcance o malversación en la administración de los fondos públicos.

b) Administración de los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública sin sujeción a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro.

c) Compromiso de gastos, reconocimiento de obligaciones y ordenación de pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de la normativa presupuestaria aplicable.

d) Realización de pagos reintegrables.

e) Ausencia de justificación de la inversión de los fondos entregados como consecuencia de ayudas públicas.

f) Incumplimiento de la obligación de rendir cuentas.

3.3.2. Infracciones de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera

a) Incumplimiento deliberado de las obligaciones establecidas en los artículos 12.5 y 32.

b) No adopción de las medidas necesarias para evitar el riesgo de incumplimiento previstas en el artículo 19.

c) Realización de operaciones de crédito y emisiones de deudas que contravengan lo dispuesto en la Ley.

d) Suscripción de un convenio de colaboración o concesión de una subvención a una Administración Pública que no cuente con el Informe favorable del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas previsto en el artículo 20.3.

e) Falta de formulación del plan económico-financiero exigido por el artículo 21.

f) No presentación del plan de reequilibrio exigido por el artículo 22 o su falta de puesta en marcha en plazo.

g) Incumplimiento deliberado e injustificado de las obligaciones de suministro de información o de justificación de desviaciones en el cumplimiento de medidas y planes previstos en la Ley.

h) Incumplimiento deliberado de las medidas de corrección previstas en los planes económico-financieros y de reequilibrio previstos en los artículos 21 y 22.

i) Falta de adopción del acuerdo de no disponibilidad o falta de constitución del depósito previsto en el artículo 25.

j) Falta de atención al requerimiento del Gobierno previsto en el artículo 26.

k) Incumplimiento de las medidas necesarias para garantizar la ejecución forzosa de las medidas adoptadas por el Gobierno en el marco del artículo 26.

Por lo demás, el texto que está siendo objeto de tramitación parlamentaria establece que la comisión de las infracciones en materia de gestión económica presupuestaria a las que se acaba de aludir conllevará, entre otras, las siguientes consecuencias jurídicas:

- La obligación de restituir, en su caso, las cantidades percibidas o satisfechas indebidamente.

- La obligación de indemnizar a la Hacienda Pública.

Es evidente que la tipificación de infracciones administrativas que se acaba de exponer incluye algunas que pueden generar responsabilidad contable por adaptarse a los contornos de este modelo de responsabilidad previstos en los artículos 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y 49.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril.

El alcance y la malversación contable se definen en el artículo 72.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas y han sido objeto de una interpretación flexible (el llamado *concepto amplio de alcance*) tanto por el Tribunal Supremo (Sentencias de su Sala Tercera de 19 de septiembre de 2003 y 6 de octubre de 2004, entre otras) como por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas (por todos, Auto de 17 de junio de 2005).

Alcance y malversación contable constituyen el contenido de la pretensión de responsabilidad contable que se enjuicia a través de los

procedimientos de reintegro por alcance que conoce y resuelve, con competencia exclusiva ex artículo 180 de la Ley General Presupuestaria), el Tribunal de Cuentas.

La irregular administración de los recursos y derechos de la Hacienda Pública, las actuaciones antijurídicas en los procedimientos presupuestarios de gastos y pagos y la ausencia de justificación apreciada en subvenciones y ayudas públicas constituyen supuestos comunes en la actuación cotidiana de la jurisdicción contable, que, en muchos de estos casos, estima las pretensiones de responsabilidad contable planteadas por los actores y condena a los demandados a reintegrar a las arcas públicas los daños y perjuicios originados a las mismas.

En cuanto a la falta de rendición de cuentas, no constituye un supuesto de responsabilidad contable por sí misma, pero puede generar este tipo de responsabilidad cuando la omisión del deber cuenta-datario haya sido causa de que se hayan podido realizar operaciones irregulares con daño al patrimonio público. En todo caso, la falta de rendición de cuentas sí se ha considerado que era un indicio importante para la iniciación de actuaciones previas a la exigencia de responsabilidad contable (art. 46 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas).

La cuestión que puede dar quizá más juego que planteará esta futura regulación sobre buen gobierno probablemente sea la del papel de la responsabilidad contable en el ámbito de las infracciones contra la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

No ofrece dudas que varias de las infracciones a dicha Ley Orgánica que se recogen en el Proyecto de Ley de Transparencia, acceso a la información pública y Buen Gobierno, podrían generar responsabilidad contable si se cometieran con dolo o negligencia grave, pues constituyen vulneraciones de la legalidad presupuestaria articuladas a través de actos u omisiones que implican gestión de fondos públicos y pueden dar lugar a un menoscabo real y efectivo en los mismos.

En algunos casos nos encontraríamos ante un alcance en el sentido amplio al que antes nos referíamos, que se enjuiciaría por los órganos de la jurisdicción contable a través de un procedimiento de reintegro, pero en otros supuestos podríamos hallarnos ante un perjuicio en los fondos públicos que no se pudiera reconducir, sin forzar la interpretación jurídica en exceso, al concepto de alcance, lo que permitiría explorar la vía procesal del juicio de cuentas.

En todo caso, lo cierto es que la responsabilidad sancionatoria derivada de las infracciones en materia de gestión económico-presupuestaria, a las que nos estamos refiriendo, sería perfectamente compatible con la posible responsabilidad contable que en su caso generaran. Sanción y reparación del daño no se excluyen, sino que se complementan para conseguir una reacción jurídica completa y adecuada frente a estas actuaciones ilegales. Así se deduce del artículo 18.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.

En el Proyecto de Ley examinado en el presente trabajo se distingue entre la concurrencia entre sí de responsabilidades penales y administrativas sancionatorias, y la concurrencia de cualquiera de las anteriores con otras de carácter patrimonial. En virtud del principio *non bis in idem* resulta evidente que por unos mismos hechos no pueden exigirse simultáneamente responsabilidades penales y administrativas sancionatorias, por ello el Proyecto de Ley se hace eco de la solución común en nuestro Derecho de suspender el procedimiento administrativo sancionatorio hasta que termine el proceso penal incoado. Cuando lo que concurre como consecuencia de unas mismas irregularidades es una posible responsabilidad administrativa de naturaleza punitiva y otra responsabilidad jurídica de carácter patrimonial, el Proyecto de Ley reconoce que los procedimientos administrativos para exigir una y otra se pueden tramitar de forma simultánea sin tenerse que suspender ninguno de ellos.

Ahora bien, el hecho de que en el Proyecto de Ley aparezcan estas reglas procedimentales en nada afecta a la jurisdicción y competencia del Tribunal de Cuentas en materia de responsabilidad contable. De hecho, para la adecuada coordinación de competencias, el Proyecto de Ley impone un deber de comunicación al Tribunal de Cuentas a los efectos de que pueda incoar en su caso el oportuno proceso de responsabilidad contable (artículo 28.2 del Proyecto).

Ello supone que, de acuerdo con el ya citado artículo 18 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y con el artículo 49.3 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, el hecho de que como consecuencia de unas posibles irregularidades de gestión económico-presupuestaria relacionadas con las obligaciones de buen gobierno se incoaran unas actuaciones penales o administrativas de carácter sancionador sería compatible con la tramitación simultánea por el Tribunal de Cuentas de un proceso para depurar las posibles responsabilidades contables derivadas de esas mismas irregularidades.

Por lo que respecta, finalmente, a la prescripción, al margen de las condiciones y plazos establecidos para las infracciones administra-

tivas contra las reglas de buen gobierno y para las sanciones que se les apliquen, la responsabilidad contable derivada de tales infracciones prescribirá en las condiciones y plazos previstos en la Disposición Adicional Tercera de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, 7/1988, de 5 de abril. No se produciría, por tanto, conflicto normativo alguno sobre este punto (lo que sí sucedió en cambio al entrar en vigor la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones), ya que el Proyecto de Ley no recoge ninguna regla sobre prescripción de las obligaciones de reintegro, limitándose a aportar únicamente normas relativas a la prescripción de las responsabilidades sancionatorias.

IV. RESPONSABILIDAD CONTABLE Y FISCALIZACIÓN DE LA TRANSPARENCIA Y DEL BUEN GOBIERNO

Los procesos de responsabilidad contable de los que conoce el Tribunal de Cuentas pueden tener orígenes diversos.

Pueden incoarse, en primer lugar, a través de la intervención de particulares mediante la denuncia de hechos al Tribunal de Cuentas. En este caso, los denunciantes no adquieren la condición de parte en los procesos, sino que, una vez hecha su comunicación, quedan apartados de los mismos, debiendo sostener la acción alguno de los legitimados activos previstos en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas 7/1988, de 5 de abril.

En segundo término, estos procesos pueden iniciarse como consecuencia del ejercicio también por particulares, pero, en este caso, de la acción pública prevista en el artículo 47 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas 2/1982, de 12 de mayo. Esta posibilidad ya ha sido mencionada en líneas anteriores y debe sujetarse a los requisitos exigidos en el artículo 56 de la Ley 7/1988, de 5 de abril.

La acción pública de responsabilidad contable, como ya se dijo, podría tener un cierto protagonismo en el ámbito de la exigencia de la reparación de daños causados al erario público como consecuencia de la vulneración de las normas de transparencia y buen gobierno dotadas de significación económico-financiera. Esta intuición se basa en la creciente preocupación social por la opacidad y la ausencia de ética pública como detonantes del fraude y del despilfarro en el manejo de los caudales públicos, especialmente en un contexto de crisis. Sabemos que el ejercicio de la acción pública no siempre es utilizada con sentido de responsabilidad, pero, con todo, ello constituye un mal menor, pues en material tan sensible como el que tratamos es importante que,

al lado de las instancias oficiales legitimadas activamente para el ejercicio de las acciones y pretensiones contables, existan otras instancias, privadas, que puedan representar intereses públicos y perseguir su protección ante una posible inactividad de aquéllas.

También pueden tener su origen los procesos de responsabilidad contable en comunicaciones procedentes de autoridades, órganos y entidades de carácter público. Puede tratarse de comunicaciones de jueces o Tribunales de Justicia, o de las Fiscalías, o de Servicios Administrativos de Inspección, o de Órganos de Control Interno de las Administraciones Públicas. En materia de transparencia y buen gobierno, el Proyecto de Ley contempla un deber de comunicación al Tribunal de Cuentas de los hechos presuntamente generadores de responsabilidad contable.

Finalmente, los procesos de la jurisdicción contable pueden incoarse como consecuencia de los informes de fiscalización aprobados por los Órganos de Control Externo en general y por el Tribunal de Cuentas en particular.

El contenido de estos informes puede dar lugar a la iniciación de actuaciones por la jurisdicción contable, bien porque así se solicite por el propio órgano que aprobó el informe, bien porque lo pidan el Ministerio Fiscal o los Servicios Jurídicos de la Administración o entidad pública afectada a la vista de tales informes.

La importancia de los informes de fiscalización como fuente de los procesos de responsabilidad contable ha ido creciendo en los últimos años hasta el punto de que, según se desprende de los datos de las Memorias de Actuaciones Jurisdiccionales elevadas por el Tribunal de Cuentas al Parlamento, desde hace tres ejercicios representan más del 50% de las causas de incoación.

A los efectos del presente trabajo, no puede dejar de plantearse, por lo tanto, la cuestión de las fiscalizaciones en relación con la transparencia y los deberes de buen gobierno.

Puesto que el Tribunal de Cuentas tiene atribuida, por el artículo 136 de la Constitución y por los correspondientes preceptos de su Ley Orgánica y de su Ley de Funcionamiento, la función de evaluar el grado de sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficacia y eficiencia, sus fiscalizaciones tendrán que detenerse de alguna manera en aspectos directamente conectados con la normativa de transparencia y buen gobierno.

Es previsible que el futuro nos aporte informes de fiscalización que contengan conclusiones y recomendaciones sobre el grado de cumplimiento de los objetivos y de las medidas previstas en esta nue-

va legislación que tengan alcance económico-financiero. Tampoco hay que descartar que se aprueben y desarrollen fiscalizaciones específicas sobre transparencia y buen gobierno en concretos segmentos del sector público.

Este tipo de informes recogerían lógicamente incumplimientos detectados en la gestión examinada, algunos de los cuales podrían ser constitutivos de responsabilidad contable, por lo que darían lugar a la incoación de los correspondientes procesos para exigirla.

Ahora bien, el papel de los informes de fiscalización respecto a los procesos para exigir responsabilidades en vía jurisdiccional contable por vulneraciones de la normativa de transparencia y buen gobierno no se agotaría en ser causa de la incoación de los mismos, sino que tales informes constituirían también un medio de prueba relevante en tales procesos¹⁰.

Como conclusión, cabe añadir de momento que ante los actuales desafíos de la revolución tecnológica y de las comunicaciones, la globalización y la sociedad del conocimiento para hacer frente a la profunda crisis económica, financiera, como dice Carlos Cubillo –frente a la crisis «global» añadiríamos–, *«se eleva el listón de la buena gestión pública exigiéndole que respete igualmente valores asociados a la equidad, la ecología y la ética pública. Una de las recetas que el legislador intenta aplicar para atender todos estos retos es el de la “transparencia”, que debidamente aplicada debe tener efectos positivos en la prevención y lucha contra el fraude, el despilfarro de los fondos públicos y la politización desordenada del sector público»*.

Las dinámicas que se pueden producir por la aplicación del sistema de exigencia de responsabilidad que introduce el Proyecto pueden a simple vista plantear alguna duda en la medida en que en ocasiones, y ante conductas gravemente infractoras previstas en el actual proyecto, pueden llegar a confluir diferentes instrumentos reactivos, desde el Derecho Penal hasta la exigencia de responsabilidades contables, pasando por las disciplinarias y genéricamente administrativas, por citar algunas de las más obvias de tipo jurídico. Eso no siempre es operativo y deseable.

¹⁰ La eficacia probatoria de los informes de fiscalización en los procesos de responsabilidad contable ha sido tratada por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en diversas ocasiones, dando lugar a una doctrina uniforme (por todas, Sentencia 9/05, de 17 de junio) en el sentido de que *«los informes de fiscalización... tienen un carácter cualificado, como documentos oficiales administrativos, de forma que, aunque se tengan por ciertos, pueden resultar desvirtuados por otros medios de prueba, por lo que sus conclusiones pueden ser revisadas en el curso del proceso contable, pudiendo el órgano jurisdiccional, de forma debidamente motivada y haciendo una valoración conjunta de la prueba, apartarse del contenido de uno de esos informes»*.

Es por ello que en relación con las eventuales responsabilidades contables ha de insistirse en que es una responsabilidad «no sancionadora» y por ello compatible con los otros mecanismos que sí son sancionadores, cuyas exigencias son mucho más fuertes tanto desde el punto de vista de la aplicación del principio de legalidad (artículo 25 CE y artículos 127 a 132 de la Ley 30/92) como desde el punto de vista de procedimiento (artículos 24 CE y 134 a 139 de la misma Ley 30/92), por citar lo más obvio.

Ni tampoco podemos olvidar que el ordenamiento jurídico proporciona vías jurídicas que permiten eludir efectos indeseables desde el punto de vista de la justicia material de los que han hecho uso los órganos jurisdiccionales «de lo contable», por ejemplo, en sede de subvenciones.

V. TRIBUNAL DE CUENTAS Y TRANSPARENCIA. CONSIDERACIONES FINALES

En el primer apartado titulado «La transparencia» se sostenía el papel central, la referencia obvia, que debería suponer mirar al Tribunal de Cuentas cuando se habla de transparencia en todos los amplios campos sobre los que el Tribunal de Cuentas ejerce sus funciones porque es la propia Constitución quien se lo atribuye.

El Tribunal debería ser un modelo *per se*, *para sí* y *para el conjunto de la sociedad* también de transparencia en su concepto más amplio. Como institución, como organización, *ad intra*, y como órgano que tiene atribuido el ejercicio de competencias radicalmente importantes para el Estado social y democrático de Derecho.

La experiencia nos dice que todavía es insuficiente el esfuerzo realizado en ese sentido. No es adecuado este trabajo para repasar por donde fueron y están las iniciativas y las realidades constatadas en esa dirección. Algo se ha apuntado al hilo de la reflexión que suscita el Proyecto de Ley que da título a estas líneas. Pero sí me permito decir lo evidente: que cada nuevo Pleno es un gran momento para proyectar y repensar las cosas, para reelaborar el discurso, a veces nada obvio, necesario para profundizar en la mejora del servicio que se prestar y así mejor servir a la ciudadanía. Ello exige realizar un continuo ejercicio de introspección y de indagación externa, como en ese juego pseudopsicológico de la hora del café en el que jugamos a saber cómo nos gustaría que nos vieran, cómo nos ven los demás y cómo somos en realidad.

El papel que han de jugar –y seguir jugando– el Tribunal de Cuentas y los demás Órganos de Control Externo debería ser parte sustancial del debate. Un debate que debería producirse en condiciones tales que sus resultados pudieran ser creíbles, pragmáticos y técnicamente solventes¹¹.

Pero en todo caso ha de superarse la paradójica situación en la que se percibe que vive el Tribunal. Hay que valorar lo existente, hasta qué punto ahora con los instrumentos que tiene está en condiciones de ejercer el papel que le toca, y si lo ejerce... Hasta qué punto la percepción que se refleja en los medios es en el caso del Tribunal de Cuentas una contradicción, al menos en parte. Es como si se hubiera instalado en el imaginario que el Tribunal de Cuentas «no sirve». El ejemplo más obvio, quizá, se produce en torno a las atribuciones que tiene el Tribunal en torno a los gastos electorales y la contabilidad de los partidos políticos cuando se dice que no es útil, pero al tiempo se están citando como argumento de autoridad las recomendaciones de esos mismos informes. Lo mismo pasa con los otros Órganos de Control de las Comunidades Autónomas¹². Y al tiempo, en la página siguiente del periódico, se refleja el interés despertado por otro informe cualquiera tratándolo como referencia seria y contrastada. Eso ha de superarse.

¹¹ Es sólo un ejemplo y al hilo de unos sucesos que son vistos de forma nada desapasionada por los medios, pues se plantea en torno a la «sanidad madrileña»: Manuel BENTOLILLA ha propuesto recientemente lo siguiente: «1. *Un informe de expertos de reconocido prestigio y claramente independientes del Gobierno que proporcione una evaluación del funcionamiento actual del sistema y calcule los costes y beneficios de la medida. A esto se debería añadir el análisis de medidas parecidas en otros países y la comparación con otros estudios, lo que permitiría conocer si sería probable que las peculiaridades del caso español tuvieran implicaciones sobre los resultados.* 2. *La publicación de un libro blanco que desarrolle los aspectos principales de la reforma que se propone, es decir, un documento con autoridad que ayude a los ciudadanos a comprender la naturaleza del problema y el diseño de la política gubernamental que pretende solucionarlo.* 3. *Abrir un periodo suficientemente largo en que las empresas, los profesionales, las asociaciones y la ciudadanía, utilizando la información que proporciona el informe (o los informes), puedan aportar de manera pública y transparente propuestas de cambio del libro blanco.* 4. *Después de un periodo razonable, el Gobierno redactaría su proyecto de ley, en el que sopesaría de manera razonada las diferentes preocupaciones de los grupos involucrados y los beneficios que los estudios muestran que podría proporcionar la reforma. Acto seguido tendría lugar el proceso parlamentario habitual. Así se han llevado a cabo las reformas de los últimos 30 años en el Servicio Nacional de Salud de Inglaterra...*» «Reformas sí, pero no así». nada.es gratis.com 15/01/2013.

¹² Por ejemplo, la Sindicatura de Catalunya aprobó en 2009 una Fiscalización del «cumplimiento de los diferentes aspectos establecidos por el Acuerdo de transparencia y autolimitación de gastos electorales y de financiación de partidos políticos (en lo sucesivo el Acuerdo de transparencia), firmado el 26 de febrero de 2001 por las fuerzas políticas con representación en el Parlamento de Cataluña, en referencia al periodo 2003-2006». Página web de la Sindicatura.

Nos detenemos a continuación en dos aspectos del trabajo del Tribunal concretos en que la palabra «transparencia» es de especial interés.

Así, el llamado «control de la transparencia» fue un tema que concitó un interesante y polémico debate en el ejercicio de la función fiscalizadora por parte del anterior Pleno. En las páginas de esta REVISTA hay prueba de ello, claro síntoma de que la palabra ya en sí tiene una gran proyección y capacidad revulsiva: parece que todo lo que lleve la palabra transparencia es garantía de ortodoxia jurídica y ética. Es evidente que no siempre es así y que no todas las veces hay unanimidad en que se está aplicando de manera adecuada.

En efecto, en relación con la función fiscalizadora hay tres órdenes de situaciones en los que se ha planteado.

En primer lugar, como se ha visto ya ante la previsible proyección de la nueva Ley de Transparencia, pero desde el punto de vista del ejercicio de la función jurisdiccional del Tribunal, es crucial que se siga emitiendo opinión sobre la regularidad contable de los organismos o entes fiscalizados, entendiendo esta regularidad desde la acepción que de ella tiene la doctrina que sobre responsabilidad contable ha ido emitiendo el propio Tribunal de Cuentas a través de su Sección de Enjuiciamiento, sancionada, por otra parte, por la Sala Tercera del Tribunal Supremo por la vía casacional. Como ya se ha apuntado en las páginas de esta REVISTA es necesario que cuando se aborda en los informes del Tribunal de Cuentas la «fiscalización de regularidad contable», bien sea como objetivo prioritario o secundario, se emita opinión sobre la extensión y relevancia, en su caso, de los indicios de responsabilidad contable detectados en el organismo o centro gestor fiscalizado. Ello, es indudable, complementa la labor fiscalizadora en la medida en que mediatamente habría de suponer una disminución de riesgo de que permanezcan irregularidades contables sin depurar, siquiera a efectos de la consecución de los objetivos de la fiscalización y de la corrección de conductas irregulares en lo sucesivo por parte de los entes o servicios fiscalizados; pero, además, puede proporcionar información significativa la emisión de opinión sobre si de las irregularidades detectadas en cada una de las áreas analizadas de un determinado ente o servicio se deduce un riesgo significativo de ausencia de numerario o de justificación o, en otras palabras, sobre si se deducen indicios cualitativa o cuantitativamente significativos de responsabilidad contable.

El segundo orden de cosas tiene que ver con la programación y la «práctica» de la fiscalización. La «discrecionalidad» que parece san-

cionar el apartado f) del artículo 31 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, ha de suponer una mayor intensidad en la materia desde el punto de vista de la racionalidad y de la transparencia en la toma de decisiones que afectan al proceso fiscalizador y que se concreta actualmente en el «Plan Estratégico de Fiscalización» y englobando toda la actividad del Tribunal en el «Plan Director».

Si se trata de avanzar en la adecuada y moderna prestación de ese servicio al Estado de Derecho, no queda más remedio que seguir analizando cuáles son las posibilidades de superación progresiva de las disfunciones que podamos observar. Las vías para ello se irán articulando a través del trabajo cotidiano, a la hora de ejercer cada uno nuestros cometidos, siempre que el pensamiento siga volando libre por los anchos campos que garantiza a todos el Estado Social y Democrático de Derecho que instauró la Constitución de 1978.

Y un tercer orden de cosas se planteó a propósito de la que vinimos en llamar la «fiscalización sobre la transparencia». En todo el proceso de planificación, elaboración y aprobación de la fiscalización se mantuvo un arduo debate dentro y fuera del Tribunal a cuyos archivos documentales cabe remitirse. En todo caso es un buen ejemplo de que no siempre se está en condiciones de asumir qué se quiere decir en cada caso en realidad. Así se reflejó a través de un voto particular que emitió esta exconsejera –permítanme que use de nuevo el singular en este contexto–, que únicamente se refería a la inclusión en el Programa Anual de Fiscalizaciones para el ejercicio 2007 de la «fiscalización sobre el cumplimiento del principio de transparencia establecido en la Ley Orgánica 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria y en la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de dicha Ley, en relación con los presupuestos del sector público para el año 2007».

Lo que en opinión de esta exconsejera de Cuentas se planteaba era algo muy concreto: *«El debate sobre la fiscalización del principio de transparencia ya se había suscitado, de forma directa o indirecta, en diversos informes y mociones del propio Tribunal, y es una discusión que al día de la fecha debe considerarse abierta, particularmente en un caso como éste en el que no se está planteando un análisis de la estabilidad presupuestaria una vez ejecutados o en período de ejecución los presupuestos, sino en un momento anterior al de su aprobación parlamentaria.»* Ése era el tema: no tanto que la fiscalización verificara el cumplimiento de la legalidad, esto es, que los procedimientos seguidos para la elaboración del Proyecto de Ley de Presupuestos se atuvieran estrictamente a la legalidad –lo que sí sería fiscalizable por el Tribunal, y así se había sostenido en papeles de trabajo

para el abordaje de la Cuenta General en marzo de 2003¹³, sino que con ocasión de esa fiscalización se planteara una análisis sobre el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria. Es por ello que la conclusión fue que *el principio de transparencia, «que debe entenderse en el sentido en el que se recoge en la Legislación General de Estabilidad y en la Legislación Presupuestaria, y no –solo, añadiría ahora– con el significado común propio de la normativa administrativa» es absolutamente relevante para la medición del déficit y está íntimamente relacionado con el Principio de Estabilidad Presupuestaria, pero de ello no cabe deducir que el Tribunal de Cuentas sea competente ni para Fiscalizar la Contabilidad Nacional, ni las fases previas a la aprobación parlamentaria del presupuesto (anteproyecto y proyecto de Ley de Presupuestos)*. Eso fue lo que ocurrió¹⁴, así se tuvo ocasión de señalarse: *«... Si recordamos el “nombre” de esta Fiscalización ya la evidente relación transparencia-estabilidad, no pueden quedar muchas dudas acerca de si fiscalizamos sólo –sic– la “legalidad”, sino también “el fondo” para evaluar la realidad de la información que se suministra al Parlamento, antes, se vuelve a insistir, de la aprobación del Presupuesto.»*

Para terminar, el reforzamiento del Tribunal de Cuentas está en la agenda política y parlamentaria. Son muy buenas noticias. Pero no siempre es necesario reformar las leyes para cumplir con el papel que se tiene conferido. En todo caso, a la espera, impaciente, de esas

¹³ Así, en el proceso de elaboración de la Cuenta General, se planteó el objetivo de extender su al cumplimiento de nuevos objetivos y a la verificación de nuevas áreas, como consecuencia de la aplicación de las Leyes de Estabilidad Presupuestaria y, por tanto, provocando una modificación sustancial en los procedimientos, estructura y alcance del examen y comprobación de la Cuenta. Así, en los trabajos preparatorios estuvo en el debate interno una propuesta que se articuló, básicamente, sobre los parámetros siguientes: 1º) La competencia del Tribunal de Cuentas en la fiscalización y emisión de opinión correspondiente respecto al cumplimiento de la normativa de estabilidad presupuestaria; 2º) Diferenciación completa entre la fiscalización de la Cuenta General y de las Leyes de Estabilidad Presupuestaria y General Presupuestaria en la incidencia que, sobre esta última, tienen las anteriores; 3º) Ante la nueva normativa de estabilidad presupuestaria que trasciende tanto al ámbito subjetivo como objetivo de la contabilidad pública, y sobre la base de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, así como a las modificaciones que se han producido respecto a la concepción del Informe Anual del Sector Público, la toma en consideración de la siguiente propuesta: «Proceder a una nueva concepción del informe anual del sector público, orientado, básicamente, al seguimiento, control y fiscalización del cumplimiento de las Leyes de Estabilidad y de la Ley General Presupuestaria en esta materia»; 4º) Alternativamente, desarrollar en la Moción sobre los procedimientos de formación, alcance y contenido de la Cuenta General del Estado las nuevas propuestas que el documento realiza.

¹⁴ Ver «Informe Fiscalización sobre el cumplimiento del principio de transparencia establecido en la legislación sobre estabilidad presupuestaria en relación con los Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios 2007 y 2008» en la página web del Tribunal de Cuentas, Informe aprobado el 30/06/2011.

reformas, citaremos algunos aspectos clave en los que habría que reflexionar e insistir:

a) Las exigencias derivadas del Estatuto de los miembros del Pleno, que empieza por los procedimientos de selección de candidaturas y de examen de las mismas en el Parlamento, procedimientos que permitan razonablemente que las personas finalmente nombradas salgan legitimadas de verdad no sólo por el cumplimiento formal de la legalidad, sino porque se contrastan sus méritos con publicidad, y así se sabe que son idóneas para el cumplimiento de sus funciones y que las van a desempeñar con profesionalidad e independencia.

b) La puesta en conocimiento del conjunto de la sociedad de la calidad del personal a su servicio, de cómo es reclutado, formado y promocionado.

c) La publicidad de los procedimientos de gestión interna de los procesos necesarios para el cumplimiento de las funciones propias del Tribunal.

d) Acercamiento de la emisión del trabajo fiscalizador en el tiempo al objeto fiscalizado.

e) Proyección de una verdadera política informativa del Tribunal que sea reconocible y que permita que la marca «Tribunal de Cuentas» *cuenta*, incluida su visibilidad en las llamadas «redes sociales».

f) Asunción del protagonismo que le pertenece, constitucionalmente hablando, en todo lo que tenga que ver con el control y con la exigencia de responsabilidades derivadas de la gestión de los fondos públicos, en especial con quien resulta más natural, con el Parlamento, a quien se ha de estar en condiciones de sugerir por dónde estima la institución que pueden ir los derroteros legislativos para cumplir con su mandato constitucional.

g) Claridad de los mecanismos de coordinación que se tienen y que se revisan con los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas.

h) La extensión de los resultados y propuestas que se formulan en los foros europeos e internacionales en que participa activamente el Tribunal de Cuentas de España.

Y en la preparación del futuro, sobre todo en la elaboración del pensamiento científico, técnico que sirva para reforzar su papel y mejorar su trabajo en todos los órdenes en que despliega su actividad.

Todo esto, lo que se hace y lo que puede seguir haciéndose para mejorar los sistemas, los procedimientos del Tribunal de Cuentas, debe llegar a la sociedad y al entramado institucional del Estado sin dificultades, de forma clara y real, para ser creíble y para generar la confianza que sí es legítimo que se tenga en la institución.

Transparencia en materia penal: comentario a la reciente reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social

José Manuel Suárez Robledano

Magistrado, consejero del Tribunal de Cuentas

RESUMEN

Es tal la importancia del tema de la transparencia referida a la Administración y a sus relaciones con los particulares, que la repercusión penal de ellas ha encontrado reflejo en la Ley 7/2012, en la que se trata de las infracciones penales contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, contra los derechos de los trabajadores, la malversación de caudales por ocultación, simulación o falseamiento de la contabilidad pública y, al propio tiempo, se incluye a los partidos políticos y sindicatos como posibles sujetos activos de delitos en su condición de personas jurídicas.

De su contenido esencial debe destacarse la agravación de la punición de los delitos fiscales y contra la Seguridad Social, la introducción de la regularización como retorno a la legalidad y la continuación eventual del procedimiento de recaudación pese al proceso penal seguido.

Además, se castiga la actuación anticompetitiva en la contratación ilegal y masiva o colectiva de trabajadores y se eleva a la categoría de delitos determinadas infracciones contra la Hacienda Pública de la Unión Europea, que antes eran consideradas como meras faltas penales. Esta Ley, presumiblemente, será completada con otras disposiciones penales contenidas en el Proyecto de Ley de Transparencia, actualmente en trámite parlamentario.

ABSTRACT

Transparency is very important when it is referred to the Administration and to the relations that it has with each person. That is why penal repercussion of this relation has been supported on the law 7/2012. This law is the one that treats about penal infractions against the Public Estate and the National Health Service, also against the rights of the workers, the embezzlement of money because of the conceal or forge of public accounting and, at the same time, political parties and unions are included as perpetrators if we consider their condition of "legal person".

From the essential content of this law, it is very important the aggravation of the position of the fraud and the offence against the National Health Service, the regularization as return to legality and the possible continuation of the legal procedure in spite of the penal procedure that is followed.

Also, some types of competitive action are punished in the workers' illegal contracting, when it is massive or collective contracting. Before this law, there were minor offences that now, they are felonies or arrestable offences, when they are against the Public Estate of the European Union. This law will be completed with other penal dispositions contained in the project of law of transparency, which is, nowadays, discussed in the Court.

1. INTRODUCCIÓN

Señala el legislador del 2012 en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre¹, que modifica el Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, que la modificación o reforma legislativa contemplada tiene por finalidad el reforzamiento de la transparencia de la actividad de la Administración y del régimen de responsabilidad de partidos políticos y sindicatos, así como, en materia de la eficacia de los instrumentos de control de los ingresos y del gasto público, con la finalidad de establecer las reformas necesarias en los sectores o actividades económicas afectadas por la crisis económica en las que existe una mayor percepción del fraude.

O sea que, además de extender las reglas de la responsabilidad penal de las personas jurídicas a los partidos políticos y a los sindicatos, que hasta ahora de forma inexplicable habían sido excluidos de

¹ Publicada en el BOE del 28 de diciembre de 2012, páginas 88050 a 88063, con vigencia desde a partir de los 20 días desde dicha publicación en atención a su Disposición Final 2ª.

dicha posible responsabilidad penal de las personas morales, se pretende una clarificación de la actividad de la Administración, acompañando tal pretensión de las medidas penales apropiadas al efecto. Por último, además, se viene a introducir una profunda revisión de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. La reforma producida en este momento en lo penal será completada en el futuro cercano, previsiblemente, por la aprobación de la ya exigida Ley de Transparencia, actualmente en trámite parlamentario y que no es objeto de estas líneas.

2. TRANSPARENCIA DE LA ACTIVIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN

Se introduce en esta materia, con la declarada finalidad de dotar de transparencia al sector público y fortalecer la confianza de las instituciones públicas, un novedoso tipo penal referido a la penalización de las conductas de ocultación, simulación y falseamiento de las cuentas públicas².

No se oculta la enorme relevancia que, en el ámbito propio de la labor fiscalizadora del Tribunal de Cuentas de España y de los OCEX, tendrá este precepto en tanto que, salvando las actuales menciones de la legislación de cuentas, establece una regla de Derecho Penal que pretende evitar, imponiendo sanciones criminales, las conductas consistentes en ocultar, no informando adecuadamente, alterar o disimular y falsificar las cuentas públicas³.

² El tema de la lucha contra la corrupción y la transparencia está de radiante realidad. En el diario *El Economista* del día 12 de febrero de 2013, página 7, se publica un artículo suscrito por José María Triper en el que, tras decir que «las medidas anticorrupción del Proyecto de Ley de Transparencia plantean acciones penales contra las organizaciones y sus miembros, concretamente contra los partidos políticos, sindicatos y patronales, se añade que el equipo de la Vicepresidencia del Gobierno ha mostrado su disposición a apoyar la propuesta de inhabilitación de las empresas implicadas en supuestos de corrupción para contratar con cualquier Administración, empresa y organismo público durante el tiempo que dure la condena de los responsables. Las empresas implicadas en delitos de financiación ilegal quedarán también inhabilitadas para realizar donaciones a los partidos políticos».

³ Conviene citar aquí, expresamente, que el artículo 7 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, dispone que:

«1. El Tribunal de Cuentas podrá exigir la colaboración de todas las entidades a que se refiere el artículo 4 de esta Ley Orgánica, que estarán obligadas a suministrarle cuantos datos, estados, documentos, antecedentes o informes solicite relacionados con el ejercicio de sus funciones fiscalizadora o jurisdiccional.

Cuando la normativa vigente establezca la obligatoriedad de la censura jurada de cuentas para determinadas entidades del sector público se aportará el correspondiente informe al Tribunal.

2. La petición se efectuará por conducto del Ministerio, Comunidad o Corporación correspondiente.

El nuevo artículo 433 bis del Código Penal, como alumbrada modalidad de la malversación de caudales, sanciona penalmente a la autoridad o funcionario que falsee la contabilidad, documentos o información que deban reflejar su situación económica cuando ello se lleva a cabo de modo idóneo para causar un perjuicio económico a la entidad pública de que dependa. Igualmente se castiga el falseamiento de la información de relevancia económica que no forma parte inicialmente de un documento, pero que encuentra reflejo posterior en el mismo. Por último, se tipifica la facilitación de esa información falsa a terceros cuando tal conducta resulta idónea para causar un perjuicio económico a la Administración. La penalidad impuesta es la de multa e inhabilitación, y prisión en el caso de causación efectiva del perjuicio económico.

3. El incumplimiento de los requerimientos del Tribunal podrá suponer la aplicación de las sanciones que se establezcan en su Ley de Funcionamiento. Si los requerimientos se refieren a la reclamación de justificantes de inversiones o gastos públicos y no son cumplidos en el plazo solicitado, se iniciará de oficio el oportuno expediente de reintegro.

El Tribunal de Cuentas pondrá en conocimiento de las Cortes Generales la falta de colaboración de los obligados a prestársela.»

Por su parte, el artículo de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, dispone que:

«1. El deber de colaboración establecido en el artículo 7 de la Ley Orgánica 2/1982 alcanzará a cualesquiera personas, naturales o jurídicas, respecto de los bienes, fondos, efectos o caudales públicos que tengan en depósito, custodia o administración o en cuya gestión hayan participado o participen por cualquier causa, así como a las personas físicas o jurídicas perceptoras de subvenciones u otras ayudas del sector público.

2. La petición de colaboración se dirigirá, por el Presidente del Tribunal, a instancia, en su caso, de los consejeros correspondientes, a los titulares de los distintos departamentos ministeriales cuando se trate del sector público estatal, o a los presidentes de las Comunidades Autónomas, respecto del sector público dependiente de las mismas, a los presidentes de las respectivas Corporaciones Locales y, en cualquier otro supuesto, al titular del máximo órgano de gobierno o Administración de las demás entidades requeridas o a la persona física correspondiente en su caso.

3. Los datos, estados, documentos o antecedentes solicitados se referirán a los que consten o deban constar en los correspondientes estados contables o en la justificación de éstos.

4. El órgano que recibiere cualquier petición de colaboración del Tribunal de Cuentas estará obligado a acusar recibo y cumplimentarlo dentro del plazo que aquél le haya señalado, salvo imposibilidad, que será debidamente razonada con ocasión de acusar recibo, indicando, en este caso, el plazo que precise para su atención.

5. El incumplimiento de los requerimientos efectuados por el Tribunal facultará a éste para imponer al responsable una multa de 10.000 a 150.000 pesetas, que podrá reiterarse hasta obtener el total cumplimiento de lo interesado y que se graduará teniendo en cuenta la importancia de la perturbación sufrida. Esta sanción se impondrá por el Pleno, previa audiencia del jefe de la dependencia a que pertenezca el responsable, del Ministerio Fiscal y del propio interesado, la cual se evacuará en el plazo común de diez días. Lo dispuesto en este apartado se entiende sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar, de que el Tribunal de Cuentas ponga en conocimiento de las Cortes Generales la falta de colaboración de los obligados a prestársela y de que proponga al Gobierno, ministros o autoridades de todo orden la imposición de sanciones disciplinarias, incluida la separación del servicio del funcionario o el cese de la autoridad responsable del incumplimiento.»

El legislador recuerda al respecto que el precepto en cuestión tiene por finalidad dotar de la máxima transparencia al sector público y garantizar la confianza en la veracidad de la información que refleja la situación económica de las Administraciones y entidades Públicas.

En atención al bien jurídico protegido, la fiabilidad y seguridad de la documentación fiscal y de la Seguridad Social referimos aquí la protección penal de dicha documentación en la modificación operada en el Código Penal recientemente. Tanto para el caso de los certificados relativos a la Seguridad Social como para los de la Hacienda Pública, el artículo 398 queda modificado para referirse a la falsedad de los certificados de menor trascendencia, excluyendo los certificados relativos a la Seguridad Social y a la Hacienda Pública. Los demás se incluyen en la figura del artículo 399 en atención a la trascendencia en el tráfico jurídico de certificados falsos en el ámbito tributario y de la Seguridad Social.

Con ello, esa modificación de la redacción del artículo 398, relativo a la falsificación de certificaciones por terceros de documentos de la Hacienda Pública y de la Seguridad Social, hace que dichas conductas se consideren delitos de falsedad documental.

3. MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN DE RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS PARTIDOS POLÍTICOS Y DE LOS SINDICATOS

Como ya se ha anticipado, en el ámbito de la responsabilidad penal de las personas jurídicas no estaba incluida la posible de los partidos políticos o de los sindicatos, o que se les pudiera imputar dicha responsabilidad criminal. Como dicha exclusión no obedecía a finalidad alguna mínimamente justificada, la reforma se preocupa de incluir a dichas personas jurídicas en la regla del artículo 31 bis del Código Penal mediante el expediente consistente en suprimir la mención a su exclusión en el referido precepto.

En su caso, pues, ya no existirá una presumible impunidad de dichas formaciones políticas o sindicales si se dan los supuestos de previsión punitiva establecidos al respecto en los tipos correspondientes que, de forma expresa, prevean la sanción criminal correspondiente. Así ocurre, respecto de los ahora reformados, en los supuestos comprendidos en el artículo 310 bis del Código respecto de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, precepto en el que se imponen sanciones a todas las personas jurídicas referidas por expresa y específica disposición legal. Parece que la futura Ley de Transparencia incidirá aún más en esta cuestión.

La doctrina se ha preocupado ya ampliamente de la problemática de la responsabilidad penal de las personas jurídicas⁴, habiéndose llegado a modificar el derecho procesal penal contenido en la propia Ley de Enjuiciamiento Criminal con tal finalidad⁵. Se adopta al respecto un modelo de responsabilidad de las personas jurídicas que parte de una mayor consideración a la organización propia de las personas jurídicas, exigiéndose que la persona física haya actuado en provecho de la persona jurídica. Y, con referencia al tema que nos ocupa, ya había indicado Gómez-Jara Díaz⁶, con opinión doctrinal precursora de lo ahora acontecido, que le resultaba extraña dicha exclusión, si bien, como justificación posible, aludió a su posible consideración como entes quasi-estatales y a la finalidad del legislador referida a introducir la responsabilidad penal empresarial o corporativa, en la que los actores corporativos son el objetivo principal de su política criminal. Tales razonamientos, como se ha visto, han sido alterados por completo, por la propia fuerza de la realidad de las cosas, pasado escasamente un año después.

Será posible, incluso, que el proceso penal se dirija únicamente contra una persona jurídica en calidad de imputada, ahora ya también las formaciones políticas o sindicales, con independencia de que se pueda o no individualizar la responsabilidad penal de la persona física cuando se trate de infracciones penales cometidas por sus representantes o propiciadas al no haber ejercido la persona jurídica el adecuado control sobre sus dirigentes o empleados. Podrá haber también un proceso penal dirigido contra las personas físicas responsables y contra la persona jurídica de forma cumulativa. En todo caso, el régimen de garantías procesales del imputado en la instrucción y en el proceso penal alcanza a las personas jurídicas que puedan ser imputadas en el curso del mismo.

4. LA REFORMA DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

En primer lugar, en el ámbito tributario, se crea un tipo agravado que va dirigido a tutelar penalmente la Hacienda Pública frente a los

⁴ Véase, a mero título de ejemplo, el artículo de Carlos GÓMEZ-JARA DÍEZ: «La nueva responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Derecho penal español (artículo 31 bis del Código Penal)», publicado en la *Revista Jurídica del Deporte*, nº 33/2011 3 (Doctrina), de la Editorial Aranzadi, Pamplona 2011.

⁵ El BOE del 11 de octubre de 2011 publica, en sus páginas 106726 a 106744, con vigencia desde los 20 días desde dicha publicación en atención a su Disposición Final 3, la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal.

⁶ En la página 4 del artículo citado en la nota 4 anterior.

posibles fraudes de especial gravedad. Al tiempo se eleva la pena de prisión a imponer hasta un máximo de seis años, con lo que la prescripción de las infracciones penales tributarias tendrá lugar ahora a los diez años y no a los cinco, como ocurría con anterioridad, en atención a lo que se dispone en el artículo 131 del Código.

Dentro de esas líneas generales e introductorias apuntadas, tratándose de verdaderas medidas de aumento de la protección de los bienes jurídicos a tutelar penalmente, debe destacarse la mejora de la perseguibilidad de las tramas organizadas de fraude fiscal mediante la facilitación de la denuncia inmediata una vez alcanzada la cantidad mínima de defraudación penalmente relevante. Se dispone en ese sentido que el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad de 50.000 euros.

También como complemento de las líneas básicas de la reforma operada recientemente por la Ley de la que tratamos, debe resaltarse que se vienen a incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada mediante la regla consistente en evitar la paralización del procedimiento administrativo mientras dure el proceso penal ya iniciado. Además, se introducen determinadas mejoras de carácter técnico en las infracciones penales referidas a las defraudaciones a la Hacienda y a los Presupuestos de la Unión Europea, y se evita la denuncia judicial de los obligados tributarios que regularicen de manera voluntaria su situación tributaria irregular. Por último, con la finalidad de facilitar el pago rápido de la deuda tributaria y la facilitación de la instrucción penal respectiva, también se establece la posibilidad de rebajar la penalidad respecto de aquellos imputados que, pese a haberse ya iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda tributaria o colaboren en la investigación judicial del ilícito penal tributario.

Se introducen mejoras técnicas en los tipos contra la Hacienda Pública, concretamente en el artículo 305 del Código Penal, en lo referente a facilitar la persecución, así como a algunas deficiencias advertidas en su aplicación⁷. Así, con la regularización tributaria, que consista en una declaración completa y veraz, así como con el conjunto pago íntegro de la deuda tributaria, se elimina la responsabilidad penal en principio subsistente, evitando que tal efecto se produjera así con el mero pago de la cuota tributaria defraudada. Se cuida

⁷ Sobre la reforma operada en esta materia puede consultarse el resumen contenido en la publicación del diariojuridico.com *Claves de la reforma del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal*. Igualmente, la breve reseña que firma Auxiliadora BLÁZQUEZ en Iure Abogados bajo el título de «Sigue la lucha contra el fraude fiscal».

el legislador de eliminar del precepto referido la posible referencia a una excusa absolutoria en tanto que, producida la regularización en la forma indicada, lo que tiene lugar es una vuelta a la legalidad y a la desaparición del inicial y, por ello, provisional reproche punitivo. Debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 180.2 de la Ley General Tributaria⁸.

Se viene así a definir la regularización desde el plano penal, consistiendo en reconocer la existencia de la deuda tributaria y, además, proceder a su pago. Ambas actuaciones de reconocer y de pagar deben realizarse o llevarse a cabo con anterioridad al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o de investigación⁹.

Parece que, como se ha destacado también por los primeros comentarios¹⁰, como hasta ahora, ambos requisitos, reconocimiento de la deuda y pago, deben producirse de forma espontánea, es decir, antes de que el sujeto activo del delito tenga conocimiento de que la AEAT ha iniciado actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de la deuda objeto de regularización o, en caso de que tales actuaciones no se hayan producido, antes de que se interponga que-rella o denuncia dirigida contra él.

Si dicho reconocimiento del delito y pago de la deuda tributaria ocurre con posterioridad tendrá lugar la atenuación de la pena en uno o dos grados en la forma y circunstancias que se indican con posterioridad, más la vuelta a la legalidad que se produciría con la regularización anticipada antes mentada.

⁸ Señala tal precepto que «si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando sesatisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación».

⁹ Se ha dicho al respecto que «la regularización pasa a ser un elemento del delito y no sólo una causa de exclusión de la pena. Hasta ahora, la regularización no eliminaba el delito fiscal, sino sólo la posibilidad de imponer una pena al defraudador. Con esta reforma, una vez completada la regularización, el delito mismo desaparece. En la práctica, esta diferencia tendrá como efecto, por ejemplo, que no se pueda perseguir como delito de blanqueo de capitales la transformación u ocultación de patrimonios no declarados después de regularizados (véase al respecto el contenido de la nota 4, pues en dicha publicación se contiene este comentario que, por otra parte, parece una consecuencia necesaria de la regulación novedosa de la regularización en el delito fiscal)».

¹⁰ Véase el comentario referido en la nota 4 anterior.

El mismo precepto, a su vez, permite que la Administración Tributaria continúe con el procedimiento administrativo de recaudación o de cobro de la deuda tributaria, no obstante la pendencia del proceso penal, en clara excepción a lo previsto en la Ley Orgánica del Poder Judicial y de Enjuiciamiento Criminal¹¹. Como excepción a dicha continuación del procedimiento administrativo, no obstante el inicio de la instrucción penal por delito fiscal, el juez de instrucción podrá paralizarlo siempre que el pago de la deuda se garantice debidamente o que considere que podrían producirse daños de imposible o difícil reparación (quizá, p. ej., si de la subasta de la vivienda habitual o del material fabril del deudor se trata, con posible perjuicio para los trabajadores y acreedores del deudor tributario, aunque habrá que discernir dicho concepto jurídico indeterminado en cada caso). Igual ocurrirá respecto de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión Europea.

Resulta obvio que el deudor tributario inmerso en un proceso penal podrá impugnar los actos administrativos referidos a la continuación del apremio tributario sin que tengan relevancia al respecto las actuaciones de la instrucción penal simultáneamente sustanciada.

Parte de la doctrina ya ha puesto inconvenientes a dicha regulación, llegando a hablar de una posible infracción del principio constitucional de división de poderes¹². Dicha doctrina, de forma resumida, considera que la reforma en este punto puede incidir en tal vulneración en tanto que, además, podría incidir en el también derecho a la presunción de inocencia y en la prejudicialidad penal, ya que se trata del enjuiciamiento de un delito y no de un acto sancionador de naturaleza económica. Se dice, asimismo, para apoyar tal postura, que la posible recaudación por la Administración Tributaria en un asunto sometido a lo judicial, cobrándose por anticipado lo que es responsabilidad civil derivada del delito (cuota defraudada e intereses de demora), puede dar lugar a la paradoja del cobro indebido o

¹¹ Recuérdese que la regla general está contenida en el artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial al establecer que *«la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de ésta determinará la suspensión del procedimiento mientras aquella no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la ley establezca»*, indicando el artículo 114 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal que *«promovido juicio criminal en averiguación de un delito o falta no podrá seguirse pleito sobre el mismo hecho, suspendiéndole si le hubiese, en el estado en que se hallare, hasta que recaiga sentencia firme en la causa criminal»*. Se trata, pues, de una excepción legal introducida ahora en ésta materia.

¹² Así lo cree Juan CALVO VÉRGEZ en su colaboración «La reforma del artículo 305 del Código Penal y su incidencia sobre la separación de poderes», que se ha publicado en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 854/2012.

improcedente en casos de absolución, sobreseimiento o decremento del importe de lo cobrado en la resolución judicial definitiva.

En la crítica referida al apremio tributario paralelo al proceso penal se sigue señalando que, afirmándose que ello supone una mejora técnica que tiene por finalidad evitar el alzamiento de los bienes del posible responsable, tal finalidad no empece a lo ya referido sobre las posibles infracciones constitucionales. Igual finalidad, cabe pensar, podría conseguirse con el aseguramiento de la posible responsabilidad tributaria, sin más.

Respecto a la cuota tributaria defraudada, su determinación en el ámbito de los ingresos de la Unión Europea vendrá determinada con relación al año natural, previéndose que cuando se trate de tramas de criminalidad organizada la persecución podrá realizarse de forma inmediata desde el mismo momento en el que la defraudación supere la cuantía mínima determinante de la existencia posible del delito. Recuérdese, aun siendo reiterativos, que se viene a establecer que la figura delictiva en estos casos existirá desde que la cantidad defraudada supere los 50.000 euros, frente a la defraudación tributaria ordinaria, en la que la cifra es la de 120.000 euros ya anteriormente prevista.

Se prevé, por último, la atenuación de la pena cuando los imputados reconozcan la comisión del delito y, además, paguen íntegramente la deuda tributaria, o colaboren con la autoridad para la averiguación de los hechos, la identificación o captura de otros implicados. Se exige que, en todo caso, no haya pasado un lapso de tiempo largo, debiendo ser breve. Se pretende así incentivar la regularización de las conductas de los posibles defraudadores siempre que no pasen más de dos meses desde la citación en calidad de imputado del presunto defraudador y el pago posterior y efectivo de la deuda tributaria, o se den las otras conductas referidas anteriormente.

El artículo 305 bis introduce un nuevo tipo agravado consistente en tipificar las conductas de mayor gravedad o de mayor complejidad en su descubrimiento, sancionadas con pena de prisión de hasta seis años de duración, llevando la consecuencia de prescribir a los diez años en atención a lo establecido en el artículo 131 del Código Penal. Con ello se intenta evitar la impunidad de dichas conductas de aplicarse el plazo anterior de los cinco años para su prescripción, aumentándose así el plazo de la prescripción penal. Los supuestos tipificados como agravados son los referidos al caso en el que la cuota defraudada supere los 600.000 euros, aquellos en los que el delito se comete por una organización o un grupo criminal, y los que se caractericen por la utilización de personas, negocios, instrumentos o

territorios que dificulten la determinación de la identidad o patrimonio del verdadero obligado tributario, del responsable del delito o de la cuantía defraudada. Debe destacarse la mención expresa que se hace, en este caso, a los paraísos fiscales, territorios *off shore*, o territorios de nula tributación, teniendo que acudir a la definición que de los mismos se contiene en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal¹³.

Debe tenerse en cuenta, asimismo, que en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito se podrá perseguir desde el mismo momento en que se eluda el pago de una cantidad igual o superior a 120.000 euros, sin necesidad de esperar a que expire el periodo voluntario de declaración del tributo correspondiente. Por ello se da una mayor operatividad en los supuestos de tramas al no ser necesario esperar al transcurso del año cuando se defraude más de 120.000 euros. Antes de la reforma se debía atender a lo defraudado en todo el año natural y por ello esperar a la finalización del mismo para denunciar el hecho como delito fiscal.

El aumento de penalidad del subtipo agravado acabado de mencionar lleva consigo, en lo procesal, que la competencia para cono-

¹³ Señala dicha disposición que:

«1. *Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente.*

Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.

Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.

2. *Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, según corresponda.*

A efectos de lo previsto en esta disposición tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de ésta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.»

cer del juicio sea de la Audiencia Provincial respectiva con posibilidad posterior de recurso de casación ante la Sala 2ª del Tribunal Supremo¹⁴. Debe tenerse en cuenta que si se inicia una actuación inspectora rige el plazo ordinario de un año para la terminación de dicha actuación, plazo que no será aplicable si el inicio de la investigación tiene lugar en la vía judicial o de la instrucción penal por medio de la presentación de la correspondiente denuncia o querrela criminal, siendo así estas actuaciones judiciales de preferente sustanciación con la finalidad de evitar el referido breve plazo de la inspección fiscal o tributaria cuando de supuestos complejos se trate¹⁵.

¹⁴ Así se desprende de las disposiciones que, respecto del proceso penal, se contienen en los artículos 14.3, 757, 792.3 y 847 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

¹⁵ Dice Eva María GIL CRUZ en la *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 8/2010 que «el plazo de desarrollo de las actuaciones de inspección es de doce meses ampliable por otro periodo que no puede superar otros doce meses cuando existan actuaciones que revistan especial complejidad o si durante el desarrollo de las mismas se descubre que el obligado tributario ha ocultado alguna actividad económica a la Administración Tributaria.

Por tanto, para proceder a la ampliación del plazo de inspección han de concurrir alguna de las causas tasadas legalmente, así como que el acuerdo administrativo de ampliación de las actuaciones inspectoras esté lo suficientemente justificado, debido a que supone una excepción a la regla general de duración de doce meses. Asimismo ha de ser debidamente notificado al interesado y cuya eficacia, tal y como recoge la Audiencia Nacional en su sentencia de 1 de diciembre de 2005, queda supeditada no a su notificación, sino que es válido y produce efectos desde su adopción».

En igual sentido se manifestó el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 4 de julio de 2003, «donde el acuerdo de adopción de ampliación de actuaciones de comprobación e investigación se adoptó antes de la terminación del plazo de doce meses, si bien se notificó con posterioridad».

«En el cómputo del plazo del procedimiento de inspección no se tendrán en consideración ni los periodos de interrupción justificada ni las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. De tales periodos debe dejarse constancia fehaciente en el correspondiente expediente administrativo mediante la oportuna diligencia.»

«El vigente Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria (art. 188.4) no recoge ningún plazo para proceder a complementar dichas actuaciones, por lo que las nuevas actuaciones podrán extenderse el tiempo que sea preciso siempre que la liquidación que finalmente se dicte se notifique dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector. Pues el Reglamento citado no contempla la posibilidad que de las interrupciones justificadas y dilaciones se haya de dejar constancia por el inspector actuando en la correspondiente acta, sino únicamente en el caso de que ésta se hubiera producido cómo han influido en el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección.»

«Es decir, no es posible, tal y como advierte la Audiencia Nacional, introducir «admitir que el plazo de comprobación fuera el de doce meses (ampliables por otros doce), más tres meses adicionales, más el resultado de añadir al ya sobrecargado conjunto temporal las dilaciones imputables al interesado.»

La Audiencia Nacional, en su Sentencia de 21 de noviembre de 2008 manifestó que «para poder imputar la dilación al contribuyente se requiere una actuación diligente por parte de la Administración».

Debe tenerse en cuenta que, como nos recuerda el magistrado Encinar Del Pozo¹⁶, la Sala 2ª del Tribunal Supremo ha venido razonando casualmente cuando nos encontramos ante el concepto de tipos agravados, significando que el problema es el mismo en el delito fiscal cuando se habla de los casos de especial trascendencia y gravedad en la defraudación atendiendo al importe de los defraudado. Dicho concepto indeterminado en principio, que sirve para diferenciar un tipo de otro, ha sido tratado en la Sentencia del Alto Tribunal del 19 de enero de 2012. En la referida resolución se ha de atenderse al principio de seguridad jurídica y, por lo tanto, a un criterio que sirva para justificar la agravación. No sirve, para ello, el criterio de la mera cuantía o el cuantitativo, estableciendo que *«con esas miras se han tenido en cuenta las cuantías defraudadas en los diferentes delitos fiscales de que ha conocido esta Sala desde el año 1990, siempre que se hubieran superado los 120.000 euros que actualmente constituye el listón para apreciar el delito contra la Hacienda Pública. Se han examinado las cuantías de un total de 108 cuotas, referidas a distintos impuestos, en las que se superaba los 120.000 euros y la cuantía defraudada total sumaba 56.064.694,70, es decir, más de 56 millones de euros que si se dividen por 108 nos da una media de cuota defraudada de 519.117,54. La agravante tiene que estar por encima de esa media, que supera el resultado de multiplicar por cuatro la cuantía exigida para que la defraudación pueda ser constitutiva de delito. Así las cosas, atendido que el artículo 305 del Código Penal, en lo que se refiere a la cuota defraudada, exige una especial trascendencia y gravedad de la defraudación para imponer la pena en la mitad superior, pena que podría alcanzarse aunque no concurriese agravante alguna, se considera adecuada y proporcionada a esa especial trascendencia la suma que resulte de multiplicar por cinco el límite de los 120.000 euros, es decir, 600.000 euros, que supera en bastante la media a la que se hacía antes referencia.*

«A su vez, la consecuencia del incumplimiento de los plazos o paralización por seis meses de las actuaciones tiene la consecuencia de no interrumpir la prescripción, pero no de provocar la caducidad.

Así, el incumplimiento del plazo máximo de duración no determina que se produzca la caducidad del procedimiento inspector, lo cual implica que, una vez que se exceda el plazo legal para el fin del cumplimiento de las actuaciones de comprobación e investigación, las mismas deben continuar hasta su terminación. Todo lo cual sin perjuicio de que el plazo de prescripción quede interrumpido en el momento en que se lleven a cabo actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección.

Por tanto, cuando, tras exceder el plazo legalmente previsto para las actuaciones de comprobación e investigación, haya prescrito el derecho de la Administración para liquidar algún ejercicio respecto de aquellas que fueron inicialmente objeto de comprobación inspectora, se debe comunicar al obligado tributario que la inspección no afectará a tal ejercicio prescrito.»

¹⁶ Miguel Ángel ENCINAR DEL POZO, en su artículo «El tipo agravado de delito fiscal por la especial trascendencia y gravedad de la defraudación», publicado en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 842/2012.

En conclusión, después de lo señalado por esta sentencia a la que sigue la reforma operada, si la cuota defraudada se halla por encima de 120.000 euros y se extiende hasta 600.000 euros opera el tipo básico de delito fiscal. Si la defraudación es superior a 600.000 euros, entonces se debe aplicar el tipo agravado del artículo 305, párrafo segundo, letra b), del Código Penal al valorar la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado.

El artículo 306 queda modificado igualmente en el sentido de diferenciar su conducta típica de la prevista en el artículo 305.3 del Código Penal, refundiéndose los anteriores artículos 306 y 309 en un solo precepto que comprende los dos. Desaparecen los supuestos de falta de los anteriores artículos 627 y 628 del Código Penal, de tal manera que si la defraudación no alcanza los 50.000 euros pero es superior a 4.000 euros se considera dicha conducta como delictiva en todo caso (arts. 305.3 y 306 reformados). Recuérdese al respecto que como este precepto se refiere tanto a la conducta consistente en defraudar a los presupuestos generales de la Unión Europea u otros administrados por ésta, en cuantía superior a 50.000 euros, eludiendo, fuera de los casos contemplados en el apartado 3 del artículo 305, el pago de cantidades que se deban ingresar, dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuvieren destinados u obteniendo indebidamente fondos falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieran impedido, como a aquellos en los que la cuantía defraudada o aplicada indebidamente no superase los 50.000 euros, pero excediere de 4.000, se ha producido una ampliación de la punición delictiva en estos casos a partir de una cantidad defraudada de 4.000 euros, pasando de ser falta a ser delitos las referidas conductas, endureciéndose así el desvalor de dichas acciones y la propia punición establecida.

Para terminar, la modificación del artículo 310 bis del Código incluye la armonización de la penalidad a imponer a las personas jurídicas responsables de delitos contra la Hacienda Pública con la de las personas físicas responsables de idénticos delitos, introduciéndose para los delitos agravados del artículo 305 bis la pena de multa del duplo al cuádruplo, y para las personas jurídicas, las previstas en el artículo 33.7 f) y que lo están para las personas físicas en el artículo 305. Además de la pérdida del derecho de solicitar subvenciones y de los beneficios o incentivos fiscales, así como de la prohibición de contratar con las Administraciones Públicas, se les impone una multa variable en tanto que se castiga con la sanción económica del tanto al doble de la cantidad defraudada si el delito cometido tiene una

pena de prisión de más de dos años, del doble al cuádruplo de la cantidad defraudada en el caso de prisión de más de cinco años, y de seis meses a un año en el caso de infracciones contables en el ámbito tributario.

5. LA REFORMA DE LOS DELITOS CONTRA LA SEGURIDAD SOCIAL

La agravación del tipo básico de los delitos contra la Seguridad Social es la base de la reforma de estos tipos, produciéndose una rebaja de la cuantía a partir de la que la infracción contra este bien jurídico penalmente tutelado viene a considerarse como delito. Igualmente, como en los tipos de delito fiscal, se facilitan las regularizaciones.

También, en el mismo sentido, se introduce un tipo agravado de delito contra la Seguridad Social para permitir la persecución penal de tramas o empresas societarias que sirvan para ocultar al verdadero empresario con la finalidad de eludir el pago de cuotas de sus trabajadores. De esa manera se institucionaliza la aplicación de la doctrina del *levantamiento del velo de la persona jurídica* en el ámbito penal y de forma expresa. Las apariencias, tan utilizadas en el mundo global actual para ocultar a los verdaderos entes sociales o empresariales, el uso de la clásica institución de la fiducia con finalidad criminal viene a ser objeto, por considerarlo fraudulento, del precepto contra la Seguridad Social en cuestión.

El posible quebranto del patrimonio de la Seguridad Social se penaliza mediante la introducción de un tipo específico que viene a castigar las defraudaciones en prestaciones del sistema de la Seguridad Social por medio de un tratamiento penal diferenciado de la obtención fraudulenta de ayudas y de subvenciones. También en este apartado se introduce una tipificación agravada, de nuevo acudiendo a la apariencia de personas jurídicas, cuando se trate de organización delictiva dedicada a tales actividades defraudatorias o que propicien las mismas, si se trata de la existencia de empresas ficticias, sean o no societarias, que han sido constituidas con el único fin de obtener prestaciones del sistema de Seguridad Social.

Comparando con respecto de los delitos contra la Hacienda Pública, en los delitos contra la Seguridad Social, la Ley Orgánica 7/2012 introduce las mismas reformas que para el delito fiscal en lo que respecta a la regularización, el apremio de la deuda en vía administrativa y el subtipo privilegiado en caso de confesión. Se armonizan así los propósitos contenidos en la reforma de los bienes jurídicos protegidos por el Código y con referencia a ambas instituciones.

Especialmente, el artículo 307 queda redactado con la finalidad de establecer que es condición objetiva de punibilidad la cuantía, muy reducida respecto de la anteriormente vigente, de 50.000 euros en cuatro años naturales. De esa forma se atiende a la pretensión legislativa y a la demanda social consistente en endurecer las conductas delictivas y en castigar la actividad de tramas organizadas que atentan contra la sostenibilidad financiera del sistema de la Seguridad Social, pasando de ilícitos administrativos a ilícitos criminales.

La mera presentación de documentos de cotización no excluye la defraudación si se acredita la existencia de la misma por otros hechos, tal y como sucede si se presentan por personas interpuestas que lo hacen respecto de documentos aparentemente correctos mediante los que se consigue el engaño.

Se introduce un nuevo tipo agravado para los supuestos de conductas especialmente graves en atención a la cuantía eludida, así como a la presencia de circunstancias consistentes en la utilización de sociedades o de personas interpuestas para ocultar los verdaderos responsables del pago de las cuotas de la Seguridad Social. Con ello, al igual que se ha visto sucede con los delitos contra la Hacienda Pública, se viene a ampliar el plazo de prescripción del delito, pues se eleva la pena de prisión a los seis años y, derivadamente, el de prescripción a los diez años.

Constituye una importante novedad, como ya se ha anticipado, la referida a la reducción de la cuantía de la defraudación, ya que es destacable que la cuantía defraudada que permite aplicar este subtipo agravado se fija en 120.000 euros en cuatro años naturales cuando, hasta la reforma, venía situándose en 600.000 euros por año según la jurisprudencia de la Sala 2ª del Tribunal Supremo. De esa manera se produce un claro endurecimiento de la punición de estas conductas.

En todo caso, se trate del tipo ordinario o del agravado, se imponen a los responsables las penas accesorias consistentes en la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios e incentivos fiscales de la Seguridad Social, de duración variable según la gravedad de la infracción penal cometida.

También en estos casos, tal y como ocurre respecto de las infracciones contra la Hacienda Pública, se configura la regularización frente a la Seguridad Social como una vuelta a la legalidad del inicial y provisional incumplimiento acontecido.

En resumen, se crea un nuevo tipo de delito agravado para los casos de empresas ficticias que simulen relaciones laborales para que los trabajadores puedan cobrar el paro, o en los de los talleres clandestinos con empleados sin registrar en la Seguridad Social.

Se modifica el artículo 308, referido al fraude de ayudas o subvenciones de las Administraciones Públicas y de la Seguridad Social si su cuantía supera los 120.000 euros. Si se trata de fraude de la prestación y subsidio al desempleo, de prestaciones de la Seguridad Social, tales conductas se castigan en el novedoso artículo 307 ter del Código con penalidad proporcionada a la gravedad de los hechos, que va de los seis meses a tres años en los casos ordinarios a multa del tanto al séxtuplo si no revisten especial gravedad, y prisión de dos a seis años y multa del tanto al séxtuplo en los casos agravados, siendo uno de ellos que la cuantía defraudada sea superior a los 50.000 euros. Además, como pena accesorias, se imponen a los responsables la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social. Este precepto prevé expresamente la agravación de la pena en el caso de que en la conducta fraudulenta se proceda mediante la creación de empresas ficticias que tengan la finalidad de obtener prestaciones del sistema de Seguridad Social.

En su consecuencia, se reduce la cuantía mínima de la defraudación, que pasa de 120.000 euros a 50.000 euros, y se incluye dentro de esa cuantía toda la deuda no prescrita. También se sancionan penalmente aquellos casos de defraudación dolosa en prestaciones de Seguridad Social que causen un perjuicio grave al patrimonio de la Seguridad Social, introduciendo un nuevo apartado en el artículo 307 ter.

Respecto de la regulación de la excusa absolutoria, se dispone que se excluye la imposición de la pena en los casos en los que se proceda a restituir el importe de las prestaciones indebidamente percibidas, incrementado con el interés anual aumentado en dos puntos, siempre que ello tenga lugar antes de conocer la iniciación de actuaciones inspectoras o del procedimiento penal.

Las prescripciones contenidas en el artículo 310 bis del Código antes analizado se aplican, en su integridad, a los delitos contra la Seguridad Social, por lo que a las referencias contenidas en el último párrafo del apartado anterior remitimos al respecto en este momento.

6. DELITOS CONTRA LOS DERECHOS DE LOS TRABAJADORES

Los delitos contra los derechos de los trabajadores vienen a modificarse con la finalidad de penalizar a los que incumplan de forma grave la normativa laboral por medio de conductas que supongan, además, una injusta competencia desleal respecto a las empresas, emprendedores y trabajadores autónomos que cumplan dichas obligaciones laborales.

Se viene a aumentar la pena hasta los seis años de prisión para los casos de conductas graves, con el consiguiente incremento del plazo de prescripción de los delitos, en el artículo 311 del Código.

De esta manera, superando algunos problemas de configuración del tipo en atención a los elementos subjetivos requeridos con anterioridad, se perfila de forma más adecuada la sanción penal de quienes, de forma masiva o colectiva, recurren a la utilización de trabajadores sin haber formalizado su incorporación al sistema de la Seguridad Social que les corresponda, o sin haber obtenido la preceptiva autorización para trabajar en el caso de los extranjeros que lo precisen. La evidente distorsión de la competitividad frente a otros empresarios, cuyos costes totales serían superiores, encuentra la sanción adecuada en esta nueva configuración del tipo.

La interpretación auténtica de esa circunstancia de masividad o actuación colectiva exigida ahora por el artículo 311 reformado tiene lugar si se dan alguna de las circunstancias irregulares alternativas en el porcentaje de la contratación de trabajadores que se prevén en la norma penal. El 25% en las empresas o centros de trabajo que ocupen a más de 100 trabajadores, el 50% en las empresas o centros de trabajo que ocupen a más de 10 trabajadores y no más de 100, o la totalidad de los mismos en las empresas o centros de trabajo que ocupen a más de 5 trabajadores y no más de 10.

7. CONCLUSIONES

A modo de breve resumen de la reforma pueden extraerse las siguientes conclusiones de carácter general,

a) La reforma legislativa contemplada tiene por finalidad el reforzamiento de la transparencia de la actividad de la administración y del régimen de responsabilidad de partidos políticos y sindicatos, así como, en materia de la eficacia de los instrumentos de control de los ingresos y del gasto público, con la finalidad de establecer las reformas necesarias en los sectores o actividades económicas afectadas

por la crisis económica en las que existe una mayor percepción del fraude.

b) Se viene a introducir una profunda revisión de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

c) Se introduce, con la declarada finalidad de dotar de transparencia al sector público y fortalecer la confianza de las instituciones públicas, un novedoso tipo penal referido a la penalización de las conductas de ocultación, simulación y falseamiento de las cuentas públicas.

d) En el ámbito de la responsabilidad penal de las personas jurídicas no estaba incluida la posible de los partidos políticos o de los sindicatos. Como dicha exclusión no obedecía a finalidad alguna mínimamente justificada, la reforma se preocupa de incluir a dichas personas jurídicas en la regla del Código Penal mediante el expediente consistente en suprimir la mención a su exclusión en el mismo.

e) Con la regularización tributaria, que consista en una declaración completa y veraz, así como con el conjunto pago íntegro de la deuda tributaria, se elimina la responsabilidad penal en principio subsistente.

f) Se cuida el legislador de eliminar del precepto referido la posible referencia a una excusa absolutoria en tanto que, producida la regularización en la forma indicada, lo que tiene lugar es una vuelta a la legalidad y a la desaparición del inicial y, por ello, provisional reproche punitivo.

g) Ambas actuaciones de reconocer y de pagar deben realizarse o llevarse a cabo con anterioridad al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o de investigación. Si dicho reconocimiento del delito y pago de la deuda tributaria ocurre con posterioridad tendrá lugar la atenuación de la pena en uno o dos grados

h) Se permite que la Administración Tributaria continúe con el procedimiento administrativo de recaudación o de cobro de la deuda tributaria, no obstante la pendencia del proceso penal.

i) Se viene a establecer que la figura delictiva en las defraudaciones de la Hacienda Pública de la Unión Europea existirá desde que la cantidad defraudada supere los 50.000 euros, frente a la defraudación tributaria ordinaria, en la que la cifra es la de 120.000 euros ya anteriormente prevista. Inclusive se castiga la defraudación como delito a partir de los 4.000 euros.

j) Se introduce un nuevo tipo agravado de delito fiscal consistente en tipificar las conductas de mayor gravedad o de mayor complejidad en su descubrimiento, sancionadas con pena de prisión de hasta seis años de duración, llevando la consecuencia de prescribir a los diez años en atención a lo establecido en el artículo 131 del Código Penal, y no en cinco como ocurría con anterioridad.

k) En los casos en los que la defraudación tributaria se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito se podrá perseguir desde el mismo momento en que se eluda el pago de una cantidad igual o superior a 120.000 euros, sin necesidad de esperar a que expire el periodo voluntario de declaración del tributo correspondiente.

l) Si se inicia una actuación inspectora, rige el plazo ordinario de un año para la terminación de dicha actuación, plazo que no será aplicable si el inicio de la investigación tiene lugar en la vía judicial o de la instrucción penal por medio de la presentación de la correspondiente denuncia o querrela criminal.

m) En los delitos contra la Seguridad Social, la Ley Orgánica 7/2012 introduce las mismas reformas que para el delito fiscal en lo que respecta a la regularización, el apremio de la deuda en vía administrativa y el subtipo privilegiado en caso de confesión.

n) Es condición objetiva de punibilidad la cuantía de dichos delitos, muy reducida respecto de la anteriormente vigente, de 50.000 euros en cuatro años naturales.

ñ) Los delitos contra los derechos de los trabajadores vienen a modificarse con la finalidad de penalizar a los que incumplan de forma grave la normativa laboral por medio de conductas que supongan, además, una injusta competencia desleal respecto a las empresas, emprendedores y trabajadores autónomos que cumplan dichas obligaciones laborales.

o) Así, en dichos delitos, se perfila de forma más adecuada la sanción penal de quienes, de forma masiva o colectiva, recurren a la utilización de trabajadores sin haber formalizado su incorporación al sistema de la Seguridad Social que les corresponda, o sin haber obtenido la preceptiva autorización para trabajar en el caso de los extranjeros que lo precisen.

p) La interpretación auténtica de esa circunstancia de masividad o actuación colectiva exigida tiene lugar si se dan alguna de las circunstancias irregulares alternativas en el porcentaje de la contrata-

ción de trabajadores que se prevén en la norma penal. El 25% en las empresas o centros de trabajo que ocupen a más de 100 trabajadores, el 50% en las empresas o centros de trabajo que ocupen a más de 10 trabajadores y no más de 100, o la totalidad de los mismos en las empresas o centros de trabajo que ocupen a más de 5 trabajadores y no más de 10.

Transparencia y financiación de los partidos políticos

Borja Carbajosa Pérez

Letrado del Tribunal de Cuentas

RESUMEN

Con ocasión de la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, en cuyo ámbito subjetivo no están incluidos los partidos políticos ni las fundaciones vinculadas a los mismos, este artículo analiza la evolución de la normativa que regula la transparencia de la financiación política y realiza un análisis crítico del régimen vigente, con especial atención al control externo de la actividad económico-financiera de los partidos políticos, al régimen sancionador, al deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas y a las novedades introducidas por la recientemente aprobada Ley Orgánica 5/2012, de 22 de octubre, de reforma de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

La exposición de motivos de la Ley Orgánica 5/2012 señala que en el texto se articulan una serie de medidas directamente inspiradas en el principio de transparencia, que se concretan en obligaciones de publicidad activa y de notificación. A pesar de suponer un avance significativo respecto a la situación anterior, tanto estas disposiciones como aquellas otras de la reforma que tratan de mejorar el control sobre las fuentes de financiación de los partidos políticos y las que pretenden establecer un régimen sancionador efectivo en materia de financiación sólo han recogido parcialmente las recomendaciones realizadas por el Tribunal de Cuentas al respecto. De esta manera, la normativa española sobre financiación política sigue presentando

numerosas lagunas e insuficiencias en la regulación de la transparencia que debe ser exigible a los partidos políticos.

ABSTRACT

Taking advantage of the parliamentary processing of the draft law on Transparency, Access to Public Information and Good Governance, in which political parties or their related foundations are not included, this paper analyzes the evolution of the set of rules regulating the transparency of political financing and makes a critical survey of the present legal regulations, paying special attention to the external control of the political parties economic and financing activities, its disciplinary regulations, the obligation to cooperate with the Spanish Court of Audit and the changes made by the recently approved Organic Law 5/2012, of October 22, in order to reform the Organic Law 8/2007, of July 4, on the financing of political parties.

The statement of purpose for the Organic Law 5/2012 points out that the text includes a number of measures directly inspired by the principle of transparency, resulting in the obligation of active publicizing and notification. In spite of being a significant advance regarding the previous situation, both these regulations and the ones in the reform intended to improve controls on the sources of the financing of political parties, and also those intended to establish an effective disciplinary regulation on the matter of financing, have included partly only the recommendations made by the Spanish Court of Audit in this respect. In this way, the Spanish regulation on political financing still shows a number of gaps and deficiencies in the regulation of the transparency that must be required from political parties.

1. INTRODUCCIÓN

El Proyecto de Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno remitido por el Gobierno a las Cortes Generales, actualmente en trámite de enmiendas en el Congreso de los Diputados, trata de poner fin a un vacío legislativo que hace de España uno de los cuatro únicos países europeos que carece de una Ley de transparencia.

Sin embargo, el Proyecto ya ha recibido numerosas críticas por parte de los grupos parlamentarios, de organizaciones independientes como Transparencia Internacional o de organismos internacionales como la OSCE. Entre los defectos más notables que se han achacado al Proyecto destacan las limitaciones de su ámbito subjetivo, la falta de reconocimiento del derecho de acceso a la información

como un derecho fundamental, el hecho de no contemplar un verdadero sistema de control independiente ni un régimen efectivo de infracciones y sanciones por el incumplimiento de las normas de transparencia y el régimen del silencio administrativo negativo.

Especialmente polémica ha sido la exclusión del ámbito del Proyecto de Ley de la Casa Real y de otras entidades que perciben fondos públicos, como los sindicatos, las organizaciones empresariales y los partidos políticos. En relación con estos últimos, su no inclusión entre las Administraciones, entidades y organismos enumerados en el artículo 2 del Proyecto no es un caso excepcional en el derecho comparado, pues los partidos políticos tampoco se encuentran dentro del ámbito subjetivo de las leyes de transparencia de países como el Reino Unido o Italia. A la expectativa de que finalmente sí encuentran cabida en la Ley durante el trámite de enmiendas, esta exclusión se ha justificado en nuestro país porque los partidos políticos están sujetos a un régimen específico de transparencia y control previsto fundamentalmente en la Ley Orgánica sobre Financiación de los Partidos Políticos, recientemente modificada por la Ley Orgánica 5/2012, de 22 de octubre, y en la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio del Régimen Electoral General.

La financiación de los partidos políticos en España se basa en un sistema mixto en que éstos obtienen sus recursos económicos tanto de la financiación pública como de la privada. No obstante, en los últimos veinticinco años las subvenciones que perciben los grupos políticos de las Administraciones Públicas no han hecho sino aumentar. Según los datos ofrecidos por el último informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas, los partidos políticos con representación en las Cortes Generales o, en su caso, en los Parlamentos autonómicos, recibieron durante el ejercicio 2007 un total de 281,1 millones de euros de dinero público entre las subvenciones para funcionamiento ordinario, las subvenciones electorales y las ayudas extraordinarias para la divulgación de la reforma del Estatuto de Autonomía de Andalucía¹.

La percepción de estas ayudas públicas está condicionada en todo caso al cumplimiento por los partidos de la obligación de presentar sus cuentas de forma detallada y documentada en un plazo determinado para que sean auditadas por el Tribunal de Cuentas. El órgano fiscalizador emite entonces un informe en el que analiza el cumplimiento de las disposiciones legales que rigen tanto la financiación electoral como

¹ Tribunal de Cuentas: *Informe de Fiscalización de los estados contables de los partidos y de las donaciones percibidas por las fundaciones vinculadas orgánicamente*, ejercicio 2007, página 219.

la financiación para el funcionamiento ordinario de los partidos políticos. La legislación establece límites y requisitos no sólo para los recursos procedentes de la financiación pública, sino también para aquellos que proceden de la financiación privada, configurando así un régimen que trata de lograr la mayor transparencia posible en una cuestión fundamental para el correcto funcionamiento del sistema democrático.

2. EL CONTROL DE LA FINANCIACIÓN ELECTORAL

2.1. La Ley Orgánica del Régimen Electoral General

La Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General (LOREG) se ocupa de regular los gastos y subvenciones electorales, así como el control de la contabilidad electoral y adjudicación de las subvenciones, sin perjuicio de lo previsto en las Leyes Electorales de las distintas Comunidades Autónomas. Este control se instrumenta principalmente a través de la fiscalización de la contabilidad electoral que el Tribunal de Cuentas lleva a cabo, de cuyo resultado depende en última instancia la percepción de las subvenciones o la reducción o no adjudicación de éstas.

Para facilitar este control y lograr mayor transparencia en la contabilidad electoral, la LOREG obliga a cada candidatura a tener un administrador electoral responsable de sus ingresos y gastos, así como un administrador general en el caso de los partidos, federaciones o coaliciones que presenten candidatura en más de una provincia. La contabilidad se ajustará en todo caso a los principios generales contenidos en el Plan General de Contabilidad, y los administradores generales y los de las candidaturas deben comunicar a la Junta Electoral Central y a las Provinciales las cuentas abiertas para la recaudación de fondos. Todos los fondos destinados a sufragar los gastos electorales deben ingresarse en las mencionadas cuentas y todos los gastos deben pagarse con cargo a las mismas.

Aunque la LOREG no contiene un régimen sancionador propiamente dicho sí establece ciertas previsiones para los supuestos en que el Tribunal de Cuentas aprecie irregularidades en la contabilidad electoral de los partidos políticos o violaciones de las restricciones establecidas en materia de ingresos y gastos electorales. Además, otorga competencias en esta materia a la Junta Electoral Central y a las Provinciales que, de acuerdo con el artículo 132 de la LOREG, desde la fecha de la convocatoria hasta el centésimo día posterior a la celebración de las elecciones, velarán por el cumplimiento de las normas en esta materia, pudiendo recabar en todo momento de las entidades de crédito y de los administradores electorales la información que precisen.

En el caso de que de las investigaciones de las Juntas Electorales resultasen indicios de conductas constitutivas de delitos electorales, lo comunicarán al Ministerio Fiscal para el ejercicio de las acciones oportunas. Las mismas Juntas sancionarán las infracciones en esta materia conforme a lo dispuesto en el artículo 153 de la LOREG, que prevé sanciones pecuniarias de 100 a 1.000 euros para el caso de los particulares. No obstante, en la práctica las Juntas no disponen de los medios para llevar un control riguroso en materia de ingresos y gastos electorales, de manera que la competencia en este terreno queda en manos exclusivamente del Tribunal de Cuentas, que realiza un control *a posteriori*. La propia Junta Electoral Central, en su acuerdo de 22 de septiembre de 1986, señaló que «la fiscalización de los gastos debe someterse a la competencia que la LOREG atribuye al Tribunal de Cuentas».

El artículo 133 de la LOREG obliga a los partidos, federaciones, coaliciones o agrupaciones que hubieran alcanzado los requisitos exigidos para recibir subvenciones estatales o que hubieran solicitado adelantos con cargo a las mismas a presentar ante el Tribunal de Cuentas una contabilidad detallada y documentada de sus ingresos y gastos electorales en el plazo de entre los 100 y los 125 días posteriores a las elecciones. También establece la obligación específica de que las entidades financieras de cualquier tipo que hubieran concedido crédito a los partidos envíen noticia detallada de los mismos al Tribunal de Cuentas y que las empresas que hubieren facturado con aquellos partidos, por gastos electorales superiores a 10.000 euros, deben informar al Tribunal.

De acuerdo con el artículo 134 de la citada Ley, el Tribunal de Cuentas, tras recabar las aclaraciones y documentos suplementarios que estime necesarios, se pronunciará, dentro de los 200 días posteriores a las elecciones, sobre la regularidad de las contabilidades electorales. En el caso de que hubiese apreciado irregularidades en dicha contabilidad o violaciones de las restricciones establecidas en materia de ingresos y gastos electorales, puede proponer la no adjudicación o reducción de la subvención estatal al partido, federación, coalición o agrupación de que se trate. Hay que tener en cuenta que el Estado subvenciona los gastos electorales a razón de una determinada cantidad por cada representante electo y por cada voto obtenido, y, por tanto, el pago de dichas subvenciones se realiza *a posteriori*, una vez que se conocen los resultados de la elección y el Tribunal de Cuentas constata la regularidad de las contabilidades electorales. Todo ello sin perjuicio de que los partidos, federaciones o coaliciones que hubieren obtenido representación en las últimas elecciones equivalen-

tes puedan solicitar un adelanto de la subvención de acuerdo con el artículo 127 bis de la LOREG.

Si el Tribunal advirtiese además indicios de conductas constitutivas de delito, lo comunicará al Ministerio Fiscal. El informe con los resultados de la fiscalización será remitido por el Tribunal de Cuentas al Gobierno y a la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas.

Estas previsiones legales destacan por su concisión y falta de concreción en la aplicación de las sanciones. Como ha señalado reiteradamente el Tribunal de Cuentas: *«La normativa electoral establece restricciones sobre los distintos mecanismos de financiación, en la determinación del límite máximo de gastos electorales y de sublímites específicos, así como en la estructura de las cuentas, principios contables a aplicar, plazos de presentación y otros extremos relacionados con su elaboración y rendición al Tribunal. Sin embargo, estas restricciones no están acompañadas de una clasificación valorativa de los incumplimientos y de las sanciones a proponer en cada caso, previendo únicamente una posible reducción o no adjudicación de la subvención pública que hubiese correspondido, sin explicitar los criterios que en cada situación deben ser aplicados»*².

Entre las recomendaciones que el Tribunal viene realizando en los informes de fiscalización de las contabilidades electorales incluye siempre la de establecer un adecuado régimen sancionador aplicable a las formaciones políticas, sin perjuicio de las competencias atribuidas a la Junta Electoral competente en el artículo 153 de la LOREG respecto a las autoridades, funcionarios y particulares³.

2.2. La propuesta de no adjudicación o reducción de la subvención

Por lo que respecta al órgano competente, la normativa electoral únicamente señala que el Tribunal de Cuentas puede formular la propuesta de reducción o no adjudicación de la subvención. Se trata, por tanto, de una facultad discrecional que adopta la naturaleza jurídica de propuesta elevada a las Cortes Generales, a través de la Comisión Mixta, o en su caso, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas. Como ha manifestado el propio Tribunal, a estos efectos, el Tribunal de Cuentas no se configura como un órga-

² Tribunal de Cuentas: *Moción relativa a la modificación de la normativa sobre financiación y fiscalización de los partidos políticos*, 2001.

³ Por ejemplo, en las recomendaciones del *Informe de fiscalización de las contabilidades electorales de las elecciones a Cortes Generales de 9 de marzo de 2008*.

no sancionador que exija responsabilidades, sino como un órgano técnico que formula una propuesta. Esa propuesta deberá ser luego remitida a la Comisión Mixta, que a través de un acuerdo, suscribe el contenido del informe de fiscalización e insta al Gobierno, y en este caso al Ministerio del Interior, como departamento encargado del pago de las subvenciones, a hacer efectivas las propuestas de resolución contenidas en el informe.

Hasta ahora todas las propuestas formuladas por el Tribunal han sido asumidas por la Comisión Mixta, que no puede alterar el contenido de los informes de fiscalización, pero la normativa vigente no impide que la propuesta pueda ser rechazada y que no se haga efectiva. Por otra parte, la LOREG no prevé específicamente un control por parte del Tribunal respecto a la efectiva aplicación de sus propuestas, aunque la información remitida por el Ministerio del Interior da fe de su correcta implementación.

En cualquier caso resulta cuestionable que sea un órgano de las Cortes el que en última instancia decida sobre la propuesta del Tribunal de Cuentas, pues de alguna manera, y como defiende Álvarez Conde⁴, los partidos políticos se constituyen en juez y parte en la imposición de estas sanciones. La dependencia del Tribunal respecto a las Cortes Generales es orgánica pero no funcional, de modo que en el ejercicio de sus competencias el Tribunal debe ser independiente del Congreso y del Senado, sin perjuicio de que la Comisión Mixta sea la destinataria de todos los informes que reflejan la actividad fiscalizadora realizada por el Tribunal.

Como ya se ha mencionado, la normativa electoral no identifica de forma exhaustiva las posibles irregularidades, ni concreta los criterios en que el Tribunal de Cuentas ha de fundamentar la propuesta de reducción o pérdida de la subvención. Este vacío legal ha tenido que ser suplido en la práctica por una serie de acuerdos del Tribunal que se concretan en las directrices técnicas aplicables a la fiscalización de cada proceso electoral. De acuerdo con los criterios contenidos en estos acuerdos⁵, la propuesta de no adjudicación de la subvención se formulará, en un principio, para las formaciones políticas que no cumplan con la obligación de presentar ante el Tribunal una contabilidad detallada y documentada de sus respectivos ingre-

⁴ Citado por PAJARES MONTOLIO, Emilio: *La financiación de las elecciones*, Congreso de los Diputados, 1998, pág. 393.

⁵ Acuerdo del Pleno del Tribunal de Cuentas de 27 de octubre de 2011, relativo a la fiscalización de la contabilidad de las elecciones a Cortes Generales de 20 de noviembre de 2011.

sos y gastos electorales. Dado que la única propuesta que puede formular el Tribunal es la de no adjudicación o reducción de la subvención, aquellas formaciones políticas que no presenten su contabilidad pero no tengan derecho a subvención quedarán libres de cualquier tipo de sanción.

En cuanto a la propuesta de reducción de la subvención, ante la ausencia de una tipificación clara de las infracciones punibles, el Tribunal ha acordado que formulará la propuesta de reducción, al menos, en los siguientes casos:

1. Cuando se haya superado el límite legal de 10.000 euros establecido para las aportaciones privadas de personas físicas o jurídicas en el artículo 129 de la LOREG.

2. Cuando no se haya justificado fehacientemente la procedencia de los fondos utilizados en la campaña electoral.

3. Cuando se hayan realizado gastos no autorizados por la normativa electoral vigente, especialmente los relativos a la contratación de espacios de publicidad electoral en las emisoras de televisión privada (art. 60 de la LOREG), en las emisoras de radiodifusión sonora de titularidad municipal (Ley Orgánica 10/1991) y en las emisoras de televisión local por ondas terrestres (Ley Orgánica 14/1995).

4. Cuando se hayan superado cualesquiera de los límites fijados en relación con el importe máximo de gastos o su aplicación específica a los gastos de publicidad exterior o publicidad en prensa periódica y en emisoras de radio privadas.

En el caso de que las deficiencias detectadas afecten fundamentalmente a aspectos de naturaleza formal, se valorará su incidencia en la justificación y, en consecuencia, el Tribunal de Cuentas estimará la formulación de propuesta de reducción de la subvención a percibir.

Asimismo, la ausencia en la LOREG de un criterio para determinar la cuantía de las reducciones propuestas ha sido paliado por un acuerdo general del Pleno del Tribunal, en el que se adoptó el criterio de aplicar una tabla progresiva en función del grado de superación de los límites previstos para gastos electorales, mientras que otros posibles incumplimientos fueron tratados por acuerdos singulares. En principio, estos criterios no se hacen públicos, sino que son las directrices técnicas de cada fiscalización, de carácter interno, las que precisan los criterios y contienen las tablas de coeficientes de reducción de la subvención, así como las reglas para su aplicación. También hay que tener en cuenta que el Tribunal ha sido flexible a la hora de aplicar estos criterios a las pequeñas for-

maciones políticas en el ámbito municipal, que tienen un límite de gasto muy reducido.

Con independencia de la cuantía de las reducciones propuestas, éstas tendrán siempre como límite el importe de las subvenciones que les corresponden a las formaciones políticas por los resultados obtenidos en las elecciones correspondientes.

Del mismo modo, el artículo 134.2 de la LOREG tampoco ha previsto un régimen de recursos en esta materia, con independencia de los recursos administrativos que presumiblemente pudieran interponerse ante el órgano de la Administración encargado del pago de las subvenciones electorales y, en su caso, ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

En definitiva, la regulación contenida en la LOREG se ha aplicado gracias a la labor que el Tribunal de Cuentas ha realizado para suplir las lagunas y deficiencias de que adolecía. Sin embargo, la falta de previsión legal de elementos tan fundamentales en un régimen de sanciones como la tipificación de las infracciones y la graduación de las sanciones da lugar a una inseguridad jurídica que debería remediarse. Por más que el legislador no considerara formalmente como una sanción la no adjudicación o reducción de la subvención, lo cierto es que es difícil entenderlas de otro modo y su regulación completa como tales sanciones resulta ineludible.

2.3. La necesaria reforma de la LOREG

Los insistentes llamamientos realizados por el Tribunal de Cuentas en sus mociones e informes para que se regule adecuadamente el régimen de control en materia de financiación electoral no han sido atendidos por el legislador. Ninguna de las recientes reformas de la LOREG ha planteado novedades en este aspecto, al contrario de lo que ha sucedido con la normativa de financiación ordinaria.

Además de lo ya señalado respecto al régimen sancionador, las recomendaciones del Tribunal de Cuentas, contenidas principalmente en la Moción aprobada en 2001, se referían, en primer lugar, al hecho de que la normativa electoral vigente limita la obligación de rendir una contabilidad detallada de los ingresos y gastos electorales a las formaciones que han solicitado anticipo de subvenciones públicas o que, en función de los resultados obtenidos, han resultado acreedoras a las mismas. Sin embargo, las formaciones que no se encuentran en estos supuestos no están obligadas a rendir información de su actividad económico-financiera, lo que se valoraba como una restricción a la transparencia y publicidad de los procesos electorales.

En segundo lugar, se consideraba necesaria una armonización de la normativa electoral, tanto de las Comunidades Autónomas entre sí como con la normativa estatal, para solucionar las divergencias en la cuantificación por voto y por escaño de las subvenciones para atender los gastos electorales y la incongruencia que supone que el límite de gastos autorizados sea en muchas ocasiones inferior a la subvención que correspondería percibir en función de los resultados obtenidos. Del mismo modo, se recomendaba la introducción de una regulación más precisa de la subvención de gastos por envío de propaganda electoral dada la ausencia de un límite previo para los gastos de esta naturaleza y los escasos requisitos exigidos para adquirir el derecho a la subvención, unido a la dificultad para verificar la remisión personal y directa a cada uno de los electores.

Por último, el Tribunal de Cuentas consideraba imprescindible establecer criterios más precisos para determinar el concepto de gasto electoral y sus distintos límites y sublímites. Todas estas recomendaciones siguen teniendo absoluta vigencia dada la ausencia de reformas de la legislación electoral en esta materia.

La Ley Orgánica 5/2012, de 22 de octubre, de reforma de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, sí contiene, sin embargo, una previsión que afecta al régimen sancionador en materia de financiación electoral.

En concreto, su artículo séptimo modifica el artículo 17 de la Ley Orgánica 8/2007, que enumera los supuestos en que se podrían imponer sanciones por parte del Tribunal de Cuentas, añadiendo una nueva letra c) con el siguiente texto: *«Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 134 de la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General, cuando el Tribunal de Cuentas advierta, en el ejercicio de su función, que los partidos políticos han superado los límites de gastos electorales previstos en dicha Ley impondrá una sanción equivalente al exceso producido.»*

Esta modificación permite, por tanto, que el régimen sancionador previsto para la financiación ordinaria de los partidos se aplique a la financiación electoral, pero sólo en el caso de la superación de los límites de gastos electorales previstos en la LOREG. La inclusión de esta previsión en la Ley Orgánica sobre financiación de los partidos políticos perturba notablemente el régimen vigente y su aplicación plantearía importantes problemas prácticos. Hasta ahora, la financiación ordinaria y la electoral se regían por dos normas distintas y su régimen sancionador también era distinto para una y otra materia. Es cierto que el Tribunal de Cuentas ha venido reclamando la regulación de un régimen sancionador completo, desarrollado en todas

sus fases y que previera las responsabilidades en que pudieran incurrir las formaciones políticas o terceras personas por los incumplimientos de la normativa de partidos, tanto en lo que se refiere a su actividad electoral como a la ordinaria. Sin embargo, la nueva redacción, lejos de establecer un régimen sancionador común, aplicable a las infracciones en materia de financiación ordinaria y electoral, prevé que el régimen de la Ley Orgánica 8/2007 se aplique a un solo supuesto de infracción electoral, sin perjuicio de que lo establecido en el artículo 134 de la LOREG se siga aplicando.

Como resultado de esta modificación, aquel partido político que incumpla cualquiera de los límites de gastos electorales podría ser sancionado dos veces por el mismo hecho, con la consiguiente violación del principio *non bis in idem*. En caso de apreciar la existencia de este tipo de infracciones, el Tribunal podría proponer en primer lugar una reducción de la subvención de acuerdo con el artículo 134.2 de la LOREG y, en segundo lugar, podría imponer una sanción equivalente al exceso de gastos conforme a la nueva redacción del artículo 17 de la Ley Orgánica 8/2007. Ya se ha mencionado que la reducción de la subvención no se configura legalmente como una sanción propiamente dicha, pero a efectos prácticos el infractor recibiría un doble castigo que podría causarle indefensión.

Con independencia del establecimiento de un régimen sancionador común, la normativa electoral demanda que la imposición de sanciones por las infracciones en materia de ingresos y gastos electorales se regule de un modo completo mediante la previsión de una relación de infracciones, una graduación de las sanciones, un procedimiento detallado, un régimen de recursos y una precisión de la naturaleza de la función del Tribunal de Cuentas en esta materia.

3. EL CONTROL DE LA FINANCIACIÓN ORDINARIA

3.1. Antecedentes normativos

La Ley Orgánica 3/1987, de 2 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, reguló por primera vez en España de modo completo pero breve los recursos económicos de los partidos políticos y el régimen de regularidad y transparencia de su actividad económica con arreglo a los principios de suficiencia y publicidad.

En materia de transparencia y control, la Ley Orgánica 3/1987 imponía a los partidos políticos la obligación de llevar registros contables detallados que permitieran conocer su situación financiera y el

cumplimiento de las obligaciones previstas en la propia Ley. Asimismo, les exigía un control interno que garantizara la adecuada intervención y contabilización de todos sus actos de contenido económico.

Por otra parte, la Ley encomendaba en exclusiva al Tribunal de Cuentas la fiscalización externa de la actividad económico-financiera de los partidos políticos, que debían presentar una contabilidad detallada y documentada de sus respectivos ingresos y gastos en el plazo de seis meses desde el cierre del ejercicio.

En lo que respecta al régimen sancionador, la Ley Orgánica 3/1987 sólo contenía dos breves referencias a las sanciones o responsabilidades que podrían originar los incumplimientos de sus disposiciones.

En primer lugar, en el marco del Capítulo II del Título I, dedicado a la financiación privada, el artículo 8⁶ disponía lo siguiente: *«El incumplimiento por los partidos políticos de las prohibiciones establecidas en los artículos 5 y 6.2 será sancionado con multa equivalente al doble de la aportación ilegalmente aceptada.»*

No obstante, la Ley no contenía una tipificación clara y específica de las infracciones susceptibles de sanción, no preveía tampoco graduación alguna de las sanciones, no establecía el procedimiento para su imposición, no especificaba el órgano competente para la tramitación y decisión del procedimiento sancionador y tampoco incluía el régimen de recursos, ni los plazos de prescripción de las infracciones y sanciones. De este modo se hacía prácticamente imposible que las sanciones previstas llegaran a imponerse.

Además de lo previsto en el artículo 8, la segunda referencia de la Ley Orgánica 3/1987 a las responsabilidades a que pudiera dar lugar su incumplimiento se contenía en el artículo 12.3, que disponía lo siguiente: *«El Tribunal de Cuentas, en el plazo de ocho meses desde la recepción de la documentación señalada en el número anterior, se pronunciará sobre la regularidad y adecuación a lo dispuesto en la presente Ley, exigiendo, en su caso, las responsabilidades que pudieran deducirse de su incumplimiento.»*

Este precepto era, si cabe, más difuso que el artículo 8 porque atribuía al Tribunal la facultad de exigir responsabilidades a los partidos políticos por el incumplimiento de las normas sobre rendición de cuentas pero no añadía ninguna precisión al respecto. El legisla-

⁶ La numeración empleada es la posterior a la introducción del artículo 4, añadido por la Ley Orgánica 1/2003, de 10 de marzo, para la garantía de la democracia en los Ayuntamientos y la seguridad de los concejales, que modificó la numeración del resto de los artículos posteriores.

dor pareció olvidar que el Tribunal de Cuentas no tiene competencia reglamentaria alguna para suplir las enormes lagunas de esta regulación. Como afirmó el propio Pleno del Tribunal en 2001, *«esta insuficiente regulación no queda suplida por la aplicación genérica del procedimiento fiscalizador diseñado en la normativa específica del Tribunal de Cuentas, por la singularidad de las responsabilidades que pudieran apreciarse en la actividad ordinaria de los partidos políticos y por no encontrar fácil encaje a dicha función, en definitiva sancionadora, en la propia función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas»*⁷.

En definitiva, la Ley Orgánica 3/1987 carecía de un régimen sancionador efectivo que disuadiese a los partidos políticos de su incumplimiento.

Esta ausencia de régimen sancionador y otras deficiencias de la Ley, unidas a los escándalos de financiación irregular de los años 90 del pasado siglo, hicieron que los partidos iniciaran la labor de reformar la Ley reguladora de su financiación. El acuerdo se demoró hasta el año 2007, pero en ese contexto el Pleno del Tribunal de Cuentas aprobó el 30 de octubre de 2001, una *Moción relativa a la modificación de la normativa sobre financiación y fiscalización de los partidos políticos*.

Entre otras mejoras, el Tribunal aconsejaba que se regulara con suficiente desarrollo el procedimiento fiscalizador específico de las cuentas y de la gestión económico-financiera de los partidos políticos, dada su naturaleza de entes privados a los que la legislación del Tribunal se adaptaba con dificultad. En particular, recomendaba que, a efectos del control de su financiación, el partido político se concibiera como una única realidad económico-financiera en la que se integrara toda su organización territorial e institucional y que se establecieran mecanismos de control sobre las fundaciones y las sociedades mercantiles vinculadas a los partidos.

En relación con la financiación privada, se observaba la necesidad de regular de modo más preciso las aportaciones no dinerarias, de limitar las operaciones especulativas y de someter a un régimen expreso las condonaciones de deuda convenidas por los partidos con las entidades de crédito.

En materia de régimen sancionador, esta Moción reiteraba la recomendación contenida en los informes del órgano fiscalizador en el sentido de que se previera un régimen sancionador con el suficiente

⁷ Tribunal de Cuentas: *Moción relativa a la modificación de la normativa sobre financiación y fiscalización de los partidos políticos*, 2001, pág. 39.

desarrollo normativo, pues consideraba que la regulación de la financiación de los partidos políticos estaría incompleta si no se preveían las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento y el procedimiento para exigir las responsabilidades en que se hubiera incurrido. Sin embargo, el Pleno del Tribunal afirmó que esta recomendación no debía interpretarse como una pretensión de que le fueran asignadas competencias sancionadoras, lo que *«supondría una atribución singular respecto al ejercicio de la función constitucionalmente asignada de la fiscalización del sector público. Se estima, por el contrario, que la atribución de competencias sancionadoras al Tribunal de Cuentas podría afectar negativamente a la actividad fiscalizadora, incidiendo en la concepción que de ella se contempla en el artículo 136.1 de la Constitución española»*.

Por último, hay que señalar que las recomendaciones del Tribunal coincidieron con las realizadas por el Consejo de Europa a los países miembros para la adopción de normas comunes contra la corrupción en materia de financiación de los partidos políticos y campañas electorales, aprobadas por el Comité de Ministros el 8 de abril de 2003. En particular, el Consejo de Europa recomendó que la infracción de las normas en esta materia estuviera sujeta a la imposición de sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias.

3.2. Régimen vigente. La Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio sobre financiación de los partidos políticos y la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2012

La Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos afirma en su exposición de motivos que *«con esta Ley se viene a dar cumplimiento al requerimiento explícitamente efectuado por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas y a las reiteradas recomendaciones de los informes anuales del supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, que en su sesión del 30 de octubre de 2001 aprobó la Moción relativa a la modificación de la normativa sobre financiación y fiscalización de los partidos políticos para garantizar la suficiencia, regularidad y transparencia de la actividad económica de estas formaciones»*.

La nueva Ley no fue, sin embargo, recibida con entusiasmo por el máximo órgano fiscalizador. El que era su presidente en aquel momento, Manuel Núñez Pérez, expresó su desencanto afirmando en estas mismas páginas que *«la nueva regulación no ha supuesto ningún avance significativo en el área de control, cuando no un retroceso»*, y manifestó su opinión contraria *«a la aprobación de una Ley que no tiene en cuenta, careciendo de una argumentación explícita, las sugerencias formula-*

das por la institución pública responsable y especializada en esta materia, como es el Tribunal de Cuentas»⁸.

A través del análisis de las disposiciones de la Ley vigente referidas a la transparencia y al control de la financiación de los partidos políticos veamos si el texto efectivamente sigue o no las recomendaciones del Tribunal y cuáles son sus aciertos, errores y omisiones, teniendo en cuenta las modificaciones operadas por la Ley Orgánica 5/2012.

En relación con esta última modificación legal, es preciso mencionar que el proyecto que en principio remitió el Gobierno a las Cortes contenía sólo dos artículos que modificaban una disposición adicional y una transitoria de la Ley Orgánica 8/2007 con el objetivo de adecuar la cuantía de las subvenciones a los partidos políticos al actual contexto de crisis económica, pero la presentación de numerosas enmiendas en el Congreso convirtió el proyecto en una modificación de mucho mayor calado, como se refleja en el texto finalmente aprobado y publicado en el *BOE* el 23 de octubre de 2012.

La Ley Orgánica 8/2007 no supuso un cambio de modelo en la financiación política en España, pues se mantuvo el sistema mixto de recursos públicos y privados. No obstante, la Ley estableció un incremento del 20% para el ejercicio 2008 de la subvención estatal anual para gastos de funcionamiento de los partidos políticos, autorizó a los gobiernos autonómicos, forales y locales a conceder ayudas de esta clase a los partidos representados en las cámaras legislativas e introdujo la actualización anual de las subvenciones al Índice de Precios al Consumo. Como se acaba de mencionar, la Ley Orgánica 5/2012 ha corregido este incremento progresivo de las subvenciones públicas a los partidos reduciendo en un 20% la subvención estatal para sus gastos de funcionamiento para el ejercicio 2012, y en el mismo porcentaje la cuantía de las convocatorias públicas de subvenciones a las asociaciones y fundaciones vinculadas a los partidos. En esta misma línea, la recién aprobada Ley ha eliminado la adecuación anual de la cuantía de las subvenciones al IPC, de modo que será la Ley de Presupuestos de cada ejercicio la que fijará el importe global de la consignación para atender estas subvenciones, atendiendo a la coyuntura económica.

En lo que respecta a la financiación privada, la Ley vigente prohíbe las donaciones anónimas por completo y eleva a 100.000 euros el límite de donaciones procedentes de una misma persona física o jurídica.

⁸ NÚÑEZ PÉREZ, Manuel: «La financiación de los partidos políticos», *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, año 2009, vol. 11, nº 33, pág. 167.

La Ley Orgánica 5/2012 ha ampliado el número de sujetos que no pueden financiar la actividad de los partidos por recibir aportaciones directas o indirectas de las Administraciones Públicas. Así, no sólo se prohíbe que los partidos políticos reciban donaciones de organismos, entidades o empresas públicas o de empresas privadas que presten servicios o realicen obras para las Administraciones Públicas, sino que la prohibición se amplía a empresas pertenecientes al mismo grupo, a empresas participadas mayoritariamente por aquéllas y a sus fundaciones. Del mismo modo, se impide que los partidos reciban donaciones de fundaciones privadas financiadas con fondos públicos.

La Ley Orgánica 8/2007 ya preveía que los partidos políticos pudieran llegar a acuerdos respecto de las condiciones de deuda que mantengan con las entidades de crédito, debiendo dar cuenta de ellos al Tribunal de Cuentas y al Banco de España. Sin embargo, ha sido la reciente modificación la que ha establecido un límite a estas operaciones, señalando que las condonaciones de deuda a los partidos políticos no podrán superar los 100.000 euros anuales, teniendo en cuenta tanto las condiciones del principal de la deuda como los intereses pactados. Para comprobar el efectivo cumplimiento de este límite se hace imprescindible, como se analizará posteriormente, el acceso por parte del Tribunal de Cuentas a los datos de las operaciones concertadas entre los partidos políticos y las entidades de crédito.

Entre las novedades introducidas por la Ley Orgánica 5/2012 destaca también el establecimiento de la norma de que todas las donaciones recibidas por los partidos políticos superiores a 50.000 euros y en todo caso las donaciones de bienes inmuebles deberán ser objeto de notificación al Tribunal de Cuentas en el plazo de tres meses. La nueva redacción del artículo 5 no precisa si esta obligación de notificación le corresponde al donante o al donatario, pero de la exposición de motivos se deduce que es el partido político el sujeto de esta obligación. Además, las fundaciones vinculadas a los partidos habrán de notificar al Tribunal en el mismo plazo todas las donaciones efectuadas por personas jurídicas.

Con respecto a la Ley Orgánica 3/1987, la vigente Ley Orgánica sobre financiación de los partidos políticos regula de un modo más detallado las obligaciones contables de los partidos políticos, a los que exige la presentación de cuentas anuales consolidadas que se extenderán a los ámbitos estatal, autonómico, comarcal y provincial. Se sigue así sólo parcialmente lo recomendado por el Tribunal de Cuentas, puesto que la Ley sigue sin contemplar a los partidos políticos como una única realidad económica y financiera al excluir el ámbito local y la organización institucional de los mismos. En este sentido, la

Disposición adicional octava de la Ley Orgánica 8/2007 ordenó que el Tribunal elaborara en un plazo de seis meses un plan específico de cuentas para las formaciones políticas y lo aprobara, previo análisis y debate del mismo por la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas. El Pleno del Tribunal de Cuentas aprobó el 24 de julio de 2010 el *Marco conceptual de la información financiera de los partidos políticos* y suscribió un acuerdo con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para la elaboración de un anteproyecto de Plan de Cuentas de las Formaciones Políticas sobre la base del mencionado Marco conceptual. Se constituyó así un grupo de trabajo conjunto con el objetivo de dotar a la nueva regulación contable de los partidos políticos de la máxima homogeneidad con las normas que integran el Plan General Contable.

Finalmente, el Pleno del Tribunal acordó, en su reunión del 23 de febrero de 2012, la elevación a la Comisión Mixta Congreso-Senado del proyecto de Plan de Contabilidad a las Formaciones Políticas. El proyecto no fue debatido hasta que en la sesión de la Comisión Mixta de 18 de diciembre de 2012, el Presidente del Tribunal de Cuentas informó a petición propia sobre el proceso de elaboración y las líneas generales del proyecto. Álvarez de Miranda defendió, en relación con la transparencia, que este Plan de Contabilidad permitirá que la información sea perfectamente comparable entre todos los partidos políticos, y el grado de desagregación y su publicación facilitará que cualquier persona pueda conocer las finanzas de los partidos políticos y pueda hacerse una idea cabal sobre cómo se organizan las cuentas y la gestión de los diferentes partidos políticos. Tras este debate, la sesión de la Comisión Mixta celebrada el 12 de marzo de 2013 propuso que el Plan de Contabilidad fuera definitivamente aprobado por el Tribunal de Cuentas con las modificaciones y aclaraciones planteadas en el seno de la Comisión.

En el ámbito de la publicidad activa, la Ley Orgánica 5/2012 ha introducido la obligación de que tanto los partidos políticos como las fundaciones y asociaciones vinculadas, una vez emitido por el Tribunal de Cuentas el informe de fiscalización correspondiente, hagan públicas, preferentemente a través de su web, el balance y la cuenta de resultados y, en particular, la cuantía de los créditos que les han sido concedidos, el tipo de entidad concedente y las condonaciones de deuda correspondientes al ejercicio, de forma que esta información sea de gratuito y fácil acceso para los ciudadanos. Esta medida constituye un notable avance en la accesibilidad a las cuentas de los partidos políticos y amplía el concepto del control a lo que en el mundo anglosajón se denomina «*accountability*», es decir, la rendición de

cuentas no sólo a los órganos de control, sino también a la opinión pública. No obstante, el hecho de que la publicación de la información contable vía internet se realice una vez emitido el informe del Tribunal de Cuentas no encuentra justificación aparente y lo más aconsejable sería que la difusión de dicha información se realizara tan pronto se formen las cuentas, sobre todo teniendo en cuenta el retraso acumulado en la publicación de los informes del Tribunal.

En el ámbito del control externo, la Ley Orgánica 8/2007 no atendió las recomendaciones del Tribunal referentes a la regulación de un procedimiento específico de fiscalización de los partidos políticos y apenas introdujo novedades respecto a la anterior regulación. Cabe destacar en todo caso que su artículo 16 otorgó el control de la actividad económico-financiera de los partidos políticos en exclusiva al Tribunal de Cuentas, *«sin perjuicio de las competencias atribuidas a los órganos de fiscalización de las Comunidades Autónomas en sus respectivos Estatutos»*. Sin embargo, la Ley no precisó el alcance que podían tener estas competencias, introduciendo cierta confusión respecto al papel de los OCEX en esta materia.

Tampoco resultó afortunada la redacción de este precepto cuando en su apartado cuatro dispone que el informe del Tribunal de Cuentas sobre la regularidad y adecuación de lo dispuesto en la Ley *«se elevará para su aprobación, si procede, a las Cortes Generales»*. Esta mención parece introducir la posibilidad de que las Cortes Generales no aprueben los informes del Tribunal, alterando su concepción constitucional como supremo órgano fiscalizador y su relación con el poder legislativo. En la práctica, los acuerdos de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas utilizan el término «suscribir» y no el de «aprobar» con respecto a los mencionados informes.

3.3. El régimen sancionador en materia de financiación ordinaria de los partidos políticos

Una de las novedades fundamentales introducidas por la Ley Orgánica 8/2007 fue la regulación en su Título VI, del régimen sancionador. Como ya se ha explicado, la normativa anterior apenas contenía disposiciones sancionadoras y éstas resultaron inaplicables. Los artículos 17 y 18 de la vigente Ley configuran un régimen sancionador que pretende ser completo en todas sus fases, pero que, a pesar de las mejoras introducidas por la Ley Orgánica 5/2012, en línea con algunas de las recomendaciones del Tribunal de Cuentas, aún presenta numerosas insuficiencias.

3.3.1. Órgano sancionador

De acuerdo con el artículo 17 de la Ley, será el Tribunal de Cuentas el órgano que podrá acordar la imposición de sanciones pecuniarias al partido político infractor. Desde luego, en este punto la Ley no atendió a las recomendaciones del Tribunal, que había considerado poco conveniente que se le atribuyeran competencias sancionadoras porque ello desnaturalizaba la identidad institucional del Tribunal, dado que ni en la Constitución ni en su regulación legal está concebido como un órgano sancionador. Sin embargo, la redacción original de los artículos 17 y 18 era tan confusa y contradictoria que hacía dudar si el Tribunal «podrá acordar» la imposición de sanciones, como decía el artículo 17, párrafo primero, o simplemente «podrá proponer» la imposición de estas sanciones, como afirmaba el mismo artículo 17, en sus letras *a)* y *b)*, y el artículo 18. Lo único claro, dado el insistente uso del verbo «podrá», era que el ejercicio de la facultad de acordar o proponer una sanción por parte del Tribunal era una potestad discrecional pero no una obligación.

El uso de esta terminología no hacía sino inducir a confusión porque coincidía con la empleada en materia de financiación electoral por la LOREG, que, como ya se ha explicado, atribuye al Tribunal la facultad de proponer la no adjudicación o reducción de la subvención estatal al partido infractor.

Esta imprecisión terminológica se ha remediado con la nueva redacción que la Ley Orgánica 5/2012 ha dado a los citados artículos, pues ha eliminado las expresiones como «podrá proponer», que dejaban a la discrecionalidad del Tribunal la imposición de las sanciones, y las ha sustituido por otras como «acordará la imposición de sanciones» o «impondrá una sanción», que fijan con más claridad la consecuencia jurídica de las infracciones.

3.3.2. Tipificación de las infracciones

El citado artículo 17 de la Ley preveía, antes de su reciente modificación, dos supuestos en que se podrían imponer sanciones:

1. Cuando un partido político obtuviera donaciones que contravinieran las limitaciones y requisitos establecidos en esta Ley.

2. En el supuesto de que un partido político no presentara, sin causa justificada, las cuentas correspondientes al último ejercicio anual o éstas sean tan deficientes que impidan al Tribunal de Cuentas llevar a cabo su cometido fiscalizador.

La Ley incurría así de nuevo en el error de no tipificar adecuadamente las infracciones para ofrecer una mayor seguridad jurídica. Las dos menciones de la Ley resultaban muy genéricas y englobaban un gran número y tipos de posibles infracciones, especialmente en el primer supuesto. Esta circunstancia fue puesta de relieve por el Tribunal de Cuentas en su informe de fiscalización de los estados contables de los partidos políticos del ejercicio 2007.

En la reforma de 2012, la tipificación de las sanciones se ha modificado notablemente. En primer lugar, en la letra *a)* del artículo 17.1, se ha precisado que se considerará una infracción la contravención de las limitaciones y requisitos establecidos únicamente en los artículos 5 y 7 de la Ley, es decir, los referidos a las donaciones privadas y a las aportaciones de personas extranjeras. Asimismo se ha incluido una nueva referencia a que tendrá idéntica calificación y sanción la asunción, por terceras personas, de los gastos de partido en los términos indicados por la Ley. De esta manera se ha avanzado en la precisión de los hechos sancionables, pero también se han dejado fuera del catálogo de infracciones la contravención del resto de límites y requisitos previstos en la Ley. En segundo lugar se ha incluido una nueva letra *c)* en el artículo 17.1 que permite la aplicación de este régimen sancionador a los casos de superación de los límites de gastos electorales, con los consiguientes efectos no deseables que ya se han comentado con anterioridad.

3.3.3. Sanciones

Para los dos supuestos de infracciones mencionados, la Ley preveía en su redacción original las siguientes sanciones:

1. Multa de cuantía equivalente al doble de la aportación ilegalmente percibida, que será deducida del siguiente libramiento de la subvención anual para sus gastos de funcionamiento.

2. Que no le sean libradas al infractor las subvenciones anuales para sus gastos de funcionamiento.

Se establecían, por tanto, sanciones fijas con independencia de su gravedad, intencionalidad o reincidencia, lo que es contrario al principio de proporcionalidad de las sanciones. En este sentido, tanto el Tribunal de Cuentas como el Grupo de Estados contra la Corrupción (GRECO), en su informe de 2009 sobre la normativa española, recomendaron que las infracciones se tipificaran al menos según su gravedad y que las sanciones se graduaran en función de la misma, además de introducirse circunstancias eximentes, agravantes o atenuantes de la responsabilidad.

La modificación operada por la Ley Orgánica 5/2012 ha optado por calificar todas las infracciones tipificadas como muy graves, lo que no permite graduación alguna en la imposición de las sanciones. Además, ha añadido un nuevo apartado segundo a este artículo 17, que dispone que *«en todos los casos, el Tribunal de Cuentas vigilará que las sanciones se hagan efectivas en el libramiento de la correspondiente subvención»*. Sin embargo, no ha precisado cómo se llevará a efecto esa vigilancia.

Por otra parte, si la redacción anterior de la letra b) del artículo 17.1 preveía como sanción para la falta de presentación de las cuentas que no se librasen las subvenciones, la nueva redacción, en cambio, establece que se retendrán las subvenciones hasta que se cumpla la obligación de presentar las cuentas o se subsanen los defectos. El texto vigente adolece de nuevo de cierta imprecisión e introduce inseguridad jurídica porque no hay previsión alguna sobre cuánto tiempo puede demorar una formación política el cumplimiento de su obligación legal. A ello se añade que la sanción es muy leve y no disuade a los partidos del incumplimiento de la obligación de presentar las cuentas en el plazo y la forma establecidos, puesto que la sanción por el retraso supone únicamente una demora en la percepción de la subvención.

3.3.4. *Sujetos infractores*

Además de los partidos políticos, federaciones y coaliciones, son destinatarias de este régimen sancionador las fundaciones y asociaciones vinculadas orgánicamente a partidos políticos con representación en las Cortes Generales, como prevé la Disposición adicional séptima de la Ley Orgánica 8/2007. El informe del GRECO aconsejó que las sanciones en materia de donaciones privadas fueran dirigidas no sólo a la parte receptora de la aportación, sino también al donante u otras entidades sobre las que la Ley impone obligaciones. Por su parte, el informe de fiscalización del ejercicio 2007 del Tribunal de Cuentas reseñó las dificultades que plantea la aplicación del régimen sancionador a las fundaciones y asociaciones vinculadas a partidos, que carecen de subvenciones para gastos anuales de funcionamiento.

3.3.5. *Procedimiento*

a) Inicio

El artículo 18 de la Ley dispone que el procedimiento sancionador se iniciará por acuerdo del Pleno del Tribunal de Cuentas tan pronto tenga conocimiento de los hechos, si bien con anterioridad dispondrá la apertura de un periodo de información previa en el que se dará au-

diencia al presunto infractor. Este acuerdo contendrá como mínimo la identificación del partido (o fundación o asociación) presuntamente responsable, los hechos, su posible calificación jurídica y las sanciones que pudieran corresponder y el instructor del procedimiento. No se especifica quién puede ser nombrado instructor, de manera que podría debatirse si se puede designar a un consejero del Tribunal, a un funcionario de la unidad de fiscalización de los partidos políticos o a alguno de los delegados instructores destinados a las actuaciones previas de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal (arts. 45 y siguientes de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas).

b) Periodo de alegaciones y periodo probatorio

A continuación se abre un plazo de quince días para que el presunto responsable presente las alegaciones o documentos que estime convenientes y para solicitar la apertura de un periodo probatorio. Este periodo probatorio se abrirá si lo solicita el interesado o si el instructor lo considera necesario para el esclarecimiento de los hechos y la determinación de los responsables y durará 30 días hábiles. El instructor podrá, motivadamente, prorrogar los plazos de alegaciones y prueba por una sola vez e idéntico o inferior tiempo al establecido.

Los acuerdos del instructor que denieguen la apertura del periodo probatorio o la práctica de pruebas serán susceptibles de recurso en el plazo de tres días, considerándose su silencio estimatorio. No se especifica qué tipo de recurso se debe presentar ni ante qué órgano, pero lo más aconsejable sería entender que es un recurso de reposición ante el propio instructor.

c) Propuesta de resolución

Terminado el periodo probatorio, el instructor formulará una propuesta de resolución que contendrá los hechos que considere probados, el sujeto responsable, los preceptos tipificadores de infracciones en que considere subsumidos los hechos (que, como hemos visto, son sólo tres) y las sanciones que estime procedentes, pudiendo proponer la suspensión de la ejecución de la sanción o la ejecución fraccionada.

En el caso de que estime que no existe infracción o responsabilidad, la propuesta sólo contendrá la propia propuesta de absolución, lo que extrañamente da a entender que en este caso no debe ser motivada.

La propuesta de resolución se notificará a los interesados, que disponen de un plazo de 15 días para formular alegaciones con puesta

de manifiesto del expediente. Concluido el trámite de audiencia, el instructor cursará la propuesta de resolución al Pleno.

d) Resolución

El Pleno del Tribunal dictará resolución motivada, que decidirá sobre todas las cuestiones planteadas y únicamente podrá variar la relación de hechos de la propuesta en beneficio del imputado, motivando esta variación fáctica. Sorprende aquí el empleo del término imputado, propio de la jurisdicción penal, y la vinculación del Pleno a la declaración de hechos probados realizada por el instructor sin justificación aparente.

e) Recurso

La resolución del Pleno será susceptible de recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo. Cuando dicha resolución acuerde la imposición de alguna de las sanciones previstas en el artículo 17.1, la interposición del recurso suspenderá automáticamente la ejecución de la resolución adoptada por el Tribunal de Cuentas.

La nueva redacción de la Ley no incluye apenas modificaciones en este procedimiento, pero sí contiene una novedad fundamental, como es la aplicación supletoria de las normas generales del procedimiento sancionador previsto en la Ley 30/1992 mediante la inclusión de una nueva Disposición final segunda. Esta aplicación supletoria podría facilitar enormemente la aplicación del procedimiento y cubrir las lagunas de la Ley en este punto. Por lo demás, el nuevo texto introduce un periodo de información previa a la iniciación del procedimiento en el que se dará audiencia al partido presuntamente infractor, y por último amplía a todos los casos el efecto suspensivo del recurso ante el TS sobre la ejecución de la sanción y declara la compatibilidad de este procedimiento sancionador tanto con el ejercicio de la función fiscalizadora como con la imposición de las multas coercitivas del artículo 30 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

3.3.6. Caducidad y prescripción

Si en el plazo de seis meses desde la iniciación del procedimiento no hubiera sido notificada la resolución, se producirá la caducidad de éste. El transcurso del plazo quedará interrumpido mientras el procedimiento se encuentra paralizado por causas imputables a los interesados.

En cambio, la Ley no regulaba en principio la prescripción de las infracciones y las sanciones, lo que introducía un elemento de inseguridad jurídica para los sujetos sometidos al régimen sancionador. En su informe de fiscalización de los estados contables de 2007, el Tribunal incluyó en sus recomendaciones que se abordara la regulación de la prescripción de las infracciones y sanciones y, en particular, las causas de interrupción de dicha prescripción, «y una de las causas de interrupción de dicha prescripción debería ser el inicio del procedimiento fiscalizador de las cuentas rendidas, dadas las funciones que caracterizan a este Tribunal en cuanto a que el control económico-financiero se ejercita precisamente cuando se fiscalizan las cuentas»⁹.

La Ley Orgánica 5/2012 ha atendido esta necesidad de regulación introduciendo un nuevo apartado tercero en el artículo 17 de la Ley Orgánica 8/2007, en el que se establece un plazo de prescripción de las infracciones de cuatro años cuyo cómputo se iniciará en el momento de la comisión de la infracción. Además, ha modificado el artículo 18, que ahora dispone que la iniciación del procedimiento sancionador interrumpe la prescripción de las infracciones. No se ha seguido, por tanto, la recomendación del Tribunal respecto a cuál debe ser el hecho que interrumpe la prescripción, lo que complica sobremanera la aplicación del régimen sancionador.

Con independencia del problema del retraso en la publicación de los informes de fiscalización y de los medios con los que el Tribunal cuenta para el desarrollo de su labor, cuestión a la que me referiré posteriormente, la regulación del inicio del cómputo del plazo y del hecho que interrumpe la prescripción es decisiva para evitar que el régimen sancionador de las infracciones en materia de financiación ordinaria de los partidos quede en papel mojado.

La fijación de un plazo de cuatro años para la prescripción de las infracciones es razonable y, por ejemplo, es superior al que prevé la Ley 30/1992 para las infracciones muy graves (tres años), pero si el cómputo del plazo se inicia en el momento de la comisión de la infracción y su interrupción se produce sólo con la iniciación del procedimiento sancionador y no con la del procedimiento fiscalizador, como recomendó el Tribunal, se añaden nuevas dificultades para que las infracciones en esta materia sean sancionadas de forma efectiva. Resultaría mucho más adecuado a la naturaleza y tiempos del procedimiento fiscalizador que el cómputo del plazo se iniciara en el

⁹ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Informe de fiscalización de los estados contables de los partidos políticos y de las donaciones percibidas por las fundaciones vinculadas orgánicamente*, ejercicio 2007, págs. 281 y 282.

momento en que vence el plazo para la rendición de cuentas, porque sólo a partir de ese momento el Tribunal de Cuentas dispone de la información necesaria para detectar posibles infracciones, y de otro modo el retraso en la remisión de las cuentas al órgano fiscalizador iría en beneficio del presunto infractor.

3.3.7. Ejecución

Aparte de prever la ejecución fraccionada de las sanciones y que el Tribunal de Cuentas vigilará la efectividad de las sanciones en el libramiento de la correspondiente subvención, la Ley no regula ningún otro aspecto de la ejecución. Se entiende que es el propio Tribunal de Cuentas el encargado de hacer cumplir sus resoluciones, pero, dado que las sanciones consisten en deducir determinadas cantidades de la subvención anual para gastos de funcionamiento del partido infractor o en no librar dichas subvenciones, la ejecución material se realizará por el Ministerio del Interior, a quien el Tribunal deberá notificar estas sanciones.

3.3.8. Aplicabilidad y reformas pendientes

Ante las múltiples deficiencias y lagunas del régimen sancionador vigente, la pregunta que se plantea es cuándo se comenzará a aplicar una normativa que permanece inédita tras más de cinco años en vigor.

El Tribunal de Cuentas ha publicado recientemente el informe de fiscalización de los estados contables de los partidos políticos y de las fundaciones vinculadas del ejercicio 2007, primero en el cual estaba ya vigente la Ley Orgánica 8/2007. En sus conclusiones, previas a la reciente modificación legal, el informe pone de relieve las ya mencionadas insuficiencias de la Ley en esta materia y propone su desarrollo reglamentario. En particular, afirma que *«la falta del desarrollo citado hace sumamente difícil e insegura tanto la incoación de los procedimientos sancionadores como su propia tramitación por parte de este Tribunal, el cual, no obstante, procederá a ponerlo en funcionamiento, por primera vez, con la aprobación de este informe del ejercicio 2007»*.

A pesar de que, de momento, este procedimiento no se ha puesto en marcha, el informe de 2007 constata hechos que perfectamente podrían dar lugar al inicio del procedimiento sancionador. Otra cuestión es que la unidad de fiscalización de los partidos políticos del Tribunal de Cuentas disponga actualmente de los medios necesarios para asumir la tarea de poner en marcha la aplicación del régimen sancionador.

En su informe de 2009, el GRECO constató la falta de medios del Tribunal y recomendó que se aumentaran los recursos financieros y personales destinados al Tribunal de Cuentas, de forma que estuviera en mejores condiciones para realizar de forma eficaz sus tareas de control y ejecución en relación con la financiación política. En este sentido, el nuevo Pleno¹⁰ del Tribunal de Cuentas ha adoptado recientemente medidas para reforzar de modo temporal los medios personales dedicados a la fiscalización de los partidos políticos con el objetivo de poner al día la publicación de los informes pendientes. Así lo explicó el presidente del Tribunal en una de sus últimas comparecencias ante la Comisión Mixta cuando informó de que la unidad de partidos políticos había sido reforzada aproximadamente en un 40% de incremento de los efectivos con los que estaba dotado hasta este momento, lo que se ha hecho con la reasignación de efectivos dentro del Tribunal, es decir, con la aportación de todos los departamentos del Tribunal de personal suficiente para recuperar el ritmo de realización de los informes.

En todo caso, la reciente reforma de la Ley ha supuesto una oportunidad que no ha sido aprovechada de modo suficiente para configurar un régimen sancionador completo y desarrollado en todas sus fases. Como se ha observado, la nueva redacción sólo mejora el régimen sancionador vigente en algunos aspectos e introduce previsiones ciertamente inquietantes para la futura aplicación de este régimen.

4. EL DEBER DE COLABORACIÓN CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS

La fiscalización de la contabilidad de los partidos políticos, tanto ordinaria como electoral, se basa en la información que deben entregar al Tribunal de Cuentas tanto los partidos políticos y fundaciones fiscalizadas como los proveedores, particulares, entidades de crédito y empresas, por lo que la falta de colaboración de estos sujetos con el Tribunal incide directamente en la labor de control del órgano fiscalizador.

La LOREG establece, en su artículo 133, la obligación específica de que las entidades financieras de cualquier tipo que hubieran concedido crédito a los partidos envíen noticia detallada de los mismos al Tribunal de Cuentas y también que deben informar al Tribunal de Cuentas las empresas que hubieren facturado con aquellos partidos

¹⁰ Los Plenos del Congreso y del Senado designaron a los 12 nuevos consejeros del Tribunal de Cuentas en sendas sesiones celebradas el 17 y 18 de julio de 2012.

por gastos electorales superiores a 10.000 euros. Sin embargo, no regula un deber general de colaboración y, lo que es más importante, no prevé ninguna consecuencia jurídica para el incumplimiento de estas obligaciones al margen de que el Tribunal identifique en sus informes a quienes han incumplido esta obligación. En estos informes, el Tribunal ha destacado que las infracciones del deber de colaboración son frecuentes en las entidades de crédito y las empresas suministradoras de los partidos políticos, pese a los requerimientos del órgano fiscalizador. En los casos en que las entidades y proveedores no remiten la información se procede a recordarles esta obligación por escrito y de forma individualizada, y aquellos que definitivamente no cumplen con la obligación que impone la LOREG se relacionan en el informe.

A estos efectos, el Tribunal solicita la colaboración de las formaciones políticas para que, en el momento de la contratación del servicio o cuando lo estimen oportuno, recuerden a las entidades de crédito y proveedores el cumplimiento de esta obligación¹¹.

La derogada Ley Orgánica 3/1987, por su parte, no regulaba el deber de colaboración con el Tribunal en esta materia, lo que dificultaba el trabajo del órgano de control externo en la fiscalización de la contabilidad ordinaria de los partidos políticos. Este deber de colaboración sí se regula de modo genérico en el artículo 7 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (LOTCu) y en el artículo 30 de su Ley de Funcionamiento (LFTCu). El primero de estos artículos prevé que el Tribunal podrá exigir la colaboración de todas las entidades que integran el sector público, que estarán obligadas a suministrarle cuantos datos, estados, documentos, antecedentes o informes solicite relacionados con el ejercicio de sus funciones fiscalizadora o jurisdiccional. El segundo extiende este deber a cualesquiera personas, naturales o jurídicas, respecto de los bienes, fondos, efectos o caudales públicos que tengan en depósito, custodia o administración o en cuya gestión hayan participado o participen por cualquier causa, así como a las personas físicas o jurídicas receptoras de subvenciones u otras ayudas del sector público. Además, establece que el incumplimiento de los requerimientos efectuados por el Tribunal facultará a éste para imponer al responsable multas coercitivas, que se impondrán por el Pleno, previa audiencia del jefe de la dependencia a que pertenezca el responsable, del Ministerio Fiscal y del propio interesado.

¹¹ Acuerdo del Pleno del Tribunal de Cuentas de 27 de octubre de 2011, relativo a la fiscalización de la contabilidad de las elecciones a Cortes Generales de 20 de noviembre de 2011, pág. 7.

En la redacción del último apartado del artículo 30 de la LFTCu se habla indistintamente de «multas» y de «sanciones», pero lo más adecuado es considerarlas multas coercitivas, destinadas a conseguir la colaboración de los obligados a ello. De acuerdo con el artículo 99.2 de la Ley 30/1992¹² y con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, estas multas no tienen carácter sancionador, sino que su fundamento descansa en la autotutela ejecutiva de la Administración.

Por otra parte, la LOTCu también se refiere a estas multas dentro del Título dedicado a la jurisdicción contable, ya que su artículo 42, apartados dos y tres, establece que toda persona obligada a la rendición de cuentas que dejare de hacerlo en el plazo marcado será compelido a ello por el Tribunal de Cuentas mediante requerimiento conminatorio. En caso de no atenderse este requerimiento, el Tribunal podrá aplicar varias medidas, entre ellas la formación de la cuenta retrasada a costa del moroso, la imposición de multas coercitivas y la propuesta de suspensión, destitución, cese o separación del servicio de la autoridad, funcionario o persona responsable. La inclusión de esta disposición en este Título de la LOTCu no significa que la falta de rendición de cuentas pueda dar lugar por sí misma a la exigencia de una responsabilidad contable, lo que aclara también el artículo 138.2 de la Ley General Presupuestaria cuando dice que *«la responsabilidad de suministrar información veraz en que se concreta la rendición de cuentas es independiente de la responsabilidad contable regulada en el Título VII de esta Ley, en la que incurren quienes adoptaron las resoluciones o realizaron los actos reflejados en dichas cuentas»*.

Todo lo dicho se entiende sin perjuicio, como establece el artículo 30.5 de la LFTCU, de la responsabilidad penal a que hubiere lugar, de que el Tribunal de Cuentas ponga en conocimiento de las Cortes Generales la falta de colaboración de los obligados a prestarla y de que proponga las ya aludidas medidas disciplinarias de los funcionarios o autoridades responsables. Respecto de la exigencia de responsabilidad penal, el artículo 502 del Código Penal tipifica como delito de desobediencia la conducta de la autoridad o funcionario que obstaculizare la investigación del Tribunal de Cuentas u órganos equivalentes de las Comunidades Autónomas, negándose o dilatando indebidamente el envío de los informes que éstos solicitaren o dificultando su acceso a los expedientes o documentación administrativa necesaria para tal investigación.

¹² «La multa coercitiva es independiente de las sanciones que puedan imponerse con tal carácter y compatible con ellas.»

En alguna ocasión se planteó la posibilidad de aplicar estos preceptos para que el Tribunal pudiera exigir la colaboración de las entidades de crédito y las empresas en el caso de que éstos no le suministraran la información necesaria para la fiscalización de las cuentas de los partidos políticos y, en consecuencia, acordar la imposición de multas si sus requerimientos no eran atendidos. Sin embargo, el propio Tribunal consideró¹³ que las disposiciones de su legislación no eran aplicables a sujetos privados como los partidos políticos y menos aún a otros sujetos como entidades de crédito o empresas privadas que mantuvieran relaciones económicas con aquéllos. De este modo, la falta de colaboración con el Tribunal en materia de financiación de partidos quedaba también sin respuesta sancionatoria con la regulación de la Ley Orgánica 3/87.

En este sentido se pronunció también el Tribunal en la Moción sobre el deber de colaboración aprobada por el Pleno el 24 de febrero de 2011¹⁴. Esta Moción afirmó que la redacción de los precitados artículos 7 de la LOTCu y 30 de la LFTCu no resultaba ya suficiente para asegurar la colaboración *«cuando ésta deba ser solicitada por el Tribunal de Cuentas a determinados órganos, entidades o instituciones que no están siendo objeto de fiscalización en relación con datos o información de terceros que sí están siendo objeto de fiscalización»*. El mandato general de colaboración previsto en estos artículos se ve afectado en ocasiones por otras normas con rango de ley, posteriores a la legislación reguladora del Tribunal, que no han contemplado el acceso del Tribunal de Cuentas a determinados datos considerados reservados por la ley, como, por ejemplo, los datos tributarios o bancarios.

En la ya citada Moción de 2001, relativa a la modificación de la normativa de financiación, el Tribunal de Cuentas recomendó que la legislación sobre financiación ordinaria de los partidos regulara de modo específico el deber de colaboración con el Tribunal, estableciendo una regulación precisa de las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.

En consonancia con esta recomendación, la vigente Ley Orgánica 8/2007 reguló este deber de colaboración de modo específico. Así, su artículo 19 impone a los partidos políticos la obligación de remitir

¹³ TRIBUNAL DE CUENTAS: *Moción relativa a la modificación de la normativa sobre financiación y fiscalización de los partidos políticos*, 2001, pág. 37.

¹⁴ *Moción sobre el perfeccionamiento de la regulación legal del deber de colaboración de las personas físicas y jurídicas, públicas y privadas, con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora con la finalidad de mejorar la eficacia del control de la gestión económico-financiera del sector público por parte del Tribunal*, 2011.

cuantos documentos, antecedentes, datos y justificaciones les sean requeridos por el Tribunal. Además, este precepto dispone que las entidades que hubieran mantenido relaciones de naturaleza económica con los partidos políticos estarán obligadas, si son requeridas por el Tribunal, a proporcionar a éste la información y justificación detallada sobre sus operaciones con ellos, de acuerdo con las normas de auditoría externa, generalmente aceptadas, y a los solos efectos de verificar el cumplimiento de los límites, requisitos y obligaciones establecidos por la presente Ley.

Sin embargo, la Ley no prevé ninguna medida que permita exigir de forma coactiva el cumplimiento de esta obligación y, por el contrario, sí establece, en el apartado segundo del citado artículo, que si la información requerida por el Tribunal a los partidos afecta a la intimidad de las personas podrá ser facilitada en la sede o dependencia que designe el partido político requerido. A ello se añade que en este apartado se reitera, de modo innecesario, el deber de sigilo que respecto a estos datos tienen las autoridades y funcionarios del Tribunal de Cuentas y las responsabilidades administrativas o penales derivadas de su incumplimiento. Este deber ya está previsto en la legislación reguladora del Tribunal (art. 33.1 de la LOTCu, en relación con los arts. 396 de la LOPJ y 5.1 y 27.5 de la LFTCu) y preserva el carácter reservado de todos los datos que obtenga en el ejercicio de sus funciones.

Por otra parte, la referencia que hace la Ley a que la obligación de colaboración de los terceros se realice «*de acuerdo con las normas de auditoría externa generalmente aceptadas*» obliga al Tribunal a que las solicitudes de información se realicen a través del partido político afectado. En definitiva, se introducen ciertas limitaciones a este deber de colaboración, lo que, unido a la ausencia de medidas coercitivas para hacerlo efectivo, ha permitido que se sigan produciendo incumplimientos sin consecuencias para los infractores.

Una de las cuestiones que más controversia ha planteado en el ámbito del deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas ha sido el acceso del órgano fiscalizador a los datos bancarios de las formaciones políticas y, en particular, a los datos obrantes en la Central de Información de Riesgos del Banco de España sobre los créditos concedidos a los partidos políticos, federaciones, coaliciones o agrupaciones de electores, tanto para su funcionamiento ordinario como para gastos electorales.

Los créditos que los bancos y las cajas de ahorro conceden a las formaciones políticas y las operaciones de condonación total o parcial o de refinanciación de dichos créditos son uno de los aspectos menos

transparentes de la financiación de los partidos. El Tribunal de Cuentas viene denunciando en sus informes la insuficiente información remitida por los cuentadantes respecto a estas operaciones, a pesar de que el artículo 4.4 de la Ley Orgánica 8/20007 dispone que se dará cuenta al Tribunal y al Banco de España de los acuerdos a que lleguen los partidos políticos respecto de las condiciones de la deuda que mantengan con entidades de crédito.

Esta situación llevó al Tribunal de Cuentas a solicitar del Banco de España el acceso a la información de que dispone relativa al endeudamiento de los partidos. Sin embargo, esta solicitud no fue atendida debido al carácter reservado de los datos de la Central de Información de Riesgos que establece el artículo 63 de la de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de medidas de reforma del sistema financiero, y a que la colaboración con el Tribunal de Cuentas no se encontraba incluida entre los supuestos en los que le es posible al Banco de España la cesión de los datos referidos, a tal fin contemplados en el apartado 4 del artículo 6 del Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 de junio, sobre adaptación del Derecho vigente en materia de entidades de crédito al de las Comunidades Europeas¹⁵.

En este contexto, en la Moción relativa al deber de colaboración aprobada en 2011, el Tribunal reclamó que se le habilitara legalmente para acceder de forma directa a los datos de cada partido o formación política que sea objeto de fiscalización contenidos en la Central de Riesgos del Banco de España.

La reforma llevada a cabo por la Ley Orgánica 5/2012 ha añadido a la Ley Orgánica 8/2007 una nueva disposición final tercera que se justifica en la Moción del Tribunal y que modifica el apartado f) del párrafo 4 del artículo 6 del Real Decreto Legislativo 1298/1986, incluyendo al Tribunal de Cuentas entre los órganos a los que el Banco de España puede ceder la información de la Central de Riesgos. Esta previsión adquiere especial importancia por el nuevo límite de 100.000 euros anuales establecido para las condonaciones de deudas, dado que el cumplimiento de esta disposición sería difícil de comprobar por el Tribunal sin el acceso a los datos del Banco de España.

5. CONCLUSIONES

Más allá de cuál sea el encaje normativo de la regulación de la transparencia y el control de la financiación de los partidos políticos,

¹⁵ *Moción sobre el deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas*, pág. 20.

es decir, de si los partidos finalmente se incluyen o no en el ámbito subjetivo de la futura Ley de Transparencia, el análisis de la legislación española en esta materia revela que lo fundamental es que la financiación política esté sujeta a un control efectivo por parte de los órganos de control externo, pero también que la información contable de los partidos políticos y las fundaciones vinculadas, en la medida en que son receptoras de subvenciones públicas, sea accesible a cualquier ciudadano.

Tanto la legislación electoral como la de financiación de los partidos imponen a los grupos políticos numerosas obligaciones y limitaciones en el ámbito de su actividad económico-financiera. Estas disposiciones se han ido perfeccionando a través de distintas reformas que han profundizado en los deberes contables y de información que se exigen a los partidos y en la sujeción a la labor fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y a un régimen sancionador.

Sin embargo, a pesar de la reciente modificación de la Ley de financiación realizada por la Ley Orgánica 5/2012, la normativa española sigue presentando aspectos mejorables. En primer lugar es necesario que las obligaciones contables de los partidos políticos se adapten a su realidad, teniendo en cuenta que se trata de asociaciones privadas que perciben fondos públicos. Del mismo modo es preciso que se regule un procedimiento fiscalizador específico que permita al Tribunal de Cuentas realizar un análisis más detallado y profundo de la regularidad de las cuentas de los partidos políticos, contando para ello con los medios materiales y personales adecuados.

Por otra parte, el estudio del régimen sancionador en materia de financiación ordinaria y electoral de los partidos políticos constata los muchos problemas que dificultan su efectividad. Tanto la Ley electoral como la Ley de financiación adolecen de imprecisiones y lagunas y no regulan un régimen sancionador completo y desarrollado en todas sus fases, puesto que carecen de una tipificación clara de las infracciones y de una graduación de las sanciones, plantean dudas respecto a la naturaleza de la actuación del órgano sancionador, prevén un procedimiento sancionador con insuficiencias y no contemplan la infracción del deber de colaboración.

Es destacable que el Proyecto de Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno carezca también de un régimen sancionador adecuado, ya que no contempla explícitamente la imposición de sanciones por el incumplimiento de las normas de publicidad activa y acceso a la información pública, aunque sí cuando se trata de la vulneración de las reglas de buen gobierno. La existencia

de un régimen sancionador que sirva como elemento disuasorio del incumplimiento de la Ley adquiere en este ámbito la misma importancia que en el de la financiación de los partidos políticos, en el que las infracciones denunciadas reiteradamente por el Tribunal de Cuentas no deben suponer únicamente el señalamiento público del infractor, sino que deben ser sancionadas a través de un procedimiento respetuoso con los derechos fundamentales.

Como ya se ha mencionado, la transparencia en la financiación política exige que la información contable de los partidos políticos y las fundaciones y asociaciones vinculadas a los mismos sea accesible a todos los ciudadanos que quieran consultarla. La publicación de estas cuentas a través de las páginas webs de las formaciones políticas constituye un paso en la dirección adecuada, pero se haría preciso que existiera un registro público de esta contabilidad de gratuito y fácil acceso a los ciudadanos, similar al portal de Internet, puesto en funcionamiento por iniciativa del Tribunal de Cuentas para permitir la consulta de las cuentas anuales de las entidades locales. Con independencia de las obligaciones que les impone la legislación, sería conveniente que los partidos adoptaran por propia iniciativa medidas de publicidad activa que acercaran su actividad a la opinión pública, siguiendo el espíritu de la futura Ley de Transparencia.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARIÑO ORTIZ, G. (2009): «La financiación de los partidos políticos», *Documentos del Foro de la Sociedad Civil*, núm. 1.
- ARNEDO ORBAÑANOS, M. Á. (1999): «El control de la corrupción por el Tribunal de Cuentas: posibilidades y limitaciones», *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, vol. 1, núm. 3.
- CUÑADO AUSÍN, G. (2001): «La fiscalización de los partidos políticos: una síntesis de las actuaciones practicadas por el Tribunal de Cuentas», *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, vol. 3, núm. 9.
- GARCÍA VIÑUELA, E., y GONZÁLEZ DE AGUILAR, C. (2011): *Regulación al servicio de los reguladores: la ley de financiación de los partidos políticos de 2007*. Málaga. XVIII Encuentro de Economía Pública.
- GARCÍA VIÑUELA, E., y ARTÉS CASELLES, J. (2005): «El gasto público en financiación política: las subvenciones para el funcionamiento ordinario de los partidos políticos», *Revista de Estudios Políticos*, núm. 128, abril-junio.

- LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P. (1993): «La financiación de los partidos y de las elecciones. La legislación interminable», *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 37.
- MEDINA GUIJARRO, J. (coordinador) (2008): *Código del Tribunal de Cuentas*. Aranzadi.
- MORAL MORAL, M^a C. (2009): «El control de la financiación de los partidos políticos», *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, vol. 1, núm. 3.
- NÚÑEZ PÉREZ, M. (2009): «La financiación de los partidos políticos», *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, vol. 11, núm. 33.
- PAJARES MONTOLIO, E. (1998): *La financiación de las elecciones*. Madrid, Congreso de los Diputados.
- SÁNCHEZ GARCÍA, N. (2007): «El control de las cuentas de los partidos políticos», *Auditoría Pública*, núm. 43.

La transparencia en el control del gasto de defensa, elemento esencial para la gestión de la crisis

Justo Alberto Huerta Barajas

I.U. General Gutiérrez Mellado-UNED

Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación

Teniente coronel interventor

«Lo que no se define, no se puede medir. Lo que no se mide, no se puede mejorar. Lo que no se mejora, se degrada siempre.»

WILLIAM THOMSON, Primer barón de Kelvin (1824-1907)

RESUMEN

La crisis económica ha puesto de manifiesto no sólo a nivel nacional, sino también en el europeo la insuficiencia para mantener un grado óptimo de defensa, y ha evidenciado la necesidad de mejorar en todos los ámbitos los mecanismos de disciplina y de control presupuestario.

Para que la sociedad española sienta y justifique la defensa de forma responsable ha de tener conciencia de ser nación tanto en su pasado, presente y futuro, y por ende sentir la necesidad de garantizar su protección, sus intereses y sus valores; este hecho sólo podrá lograrse con un conocimiento sincero de la realidad y de las necesidades de nuestros Ejércitos y Administraciones Públicas a través de una gestión eficiente en la que impere la transparencia.

Palabras clave: Control económico-financiero; contratos de defensa y seguridad; presupuestación.

Clasificación: JEL: K12, K23.

ABSTRACT

The economic crisis has shown not only at national level but also in European the insufficiency to maintain an optimal degree of defence, and has demonstrated the necessity to improve in all the scopes the mechanisms of discipline and budgetary control.

So that the Spanish society feels and justifies the defence responsibly must have brings back to consciousness as much of being nation in its past, present and future, and therefore feeling the necessity to guarantee its protection, its interests and their values; this fact will only be able to be obtained with a sincere knowledge of the reality and the needs of our Armies and Public Administrations through an efficient management in which the transparency reigns.

Keywords: defense and security contracts, public sector procurement, transposition of the Directive on defense and security contracts.

1. INTRODUCCIÓN

La crisis económica ha puesto de manifiesto no sólo a nivel nacional, sino europeo la insuficiencia para mantener un grado óptimo de defensa¹, y se ha evidenciado la necesidad de mejorar en todos los ámbitos sus mecanismos de disciplina y de control presupuestario.

La situación actual de nuestra sociedad aflora las debilidades de muchas instituciones en la que fundamentaba sus raíces. Dentro de esta escala de valores incluimos la defensa. Estamos en una sociedad donde se cuestiona todo, sin embargo, creemos que no hay caer en la desesperanza, «crisis», etimológicamente del griego «κρίσις» es crecimiento, y consideramos que en la misma raíz del problema está la solución siempre que acometa un análisis riguroso sus causas y desviaciones.

Ya señalaba Adam Smith que «la defensa es de mayor importancia que la opulencia [...] añadiendo... la disuasión es condición necesaria para alcanzar la paz... y la paz también genera importantes costes»².

¹ Comparecencia del jefe del Estado Mayor de la Defensa (JEMAD), almirante general Fernando García Sánchez en el Congreso. *El JEMAD alerta del riesgo de tener unas Fuerzas Armadas huecas y frágiles si continúan los recortes*. INFODEFENSA. <http://www.infodefensa.com/?noticia=el-jemad-alerta-del-ries>.

² SMITH, Adam, en 1778 planteó con ocasión de la ocupación de Gibraltar, en su obra *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (*Naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*), en el capítulo I del Libro V, dedicado a los gastos de la monarquía, al referirse a los casos de Gibraltar y Menorca, desmembrados de la Corona española, señala lo siguiente:

En este planteamiento que el economista inglés hacía en el siglo XVIII resaltaba la importancia del concepto de seguridad en el desarrollo económico de una nación y argumentaba que la defensa era de mayor importancia que la opulencia³, ya que la disuasión es la forma de mantener relaciones pacíficas entre las naciones bajo un sistema de libre comercio⁴. En consecuencia, el gasto de defensa no era superfluo, sino una inversión necesaria para la estabilidad social y económica.

Actualmente, las sociedades no mantienen esa visión y, particularmente en el caso de las sociedades europeas, la defensa ya no es un gasto prioritario, llegando a mostrarse una importante oposición social a aumentos presupuestarios en defensa y seguridad. La causa de este fenómeno de negativa social a la asignación de recursos a la defensa, al que no somos ajenos los españoles, es la falta de una conciencia social que se arrastra desde finales del siglo XIX.

Uno de los elementos que coadyuvaban a la conciencia de defensa de una nación, entendida como la disposición para garantizar la protección de la sociedad sus intereses y sus valores, es la transparencia.

Para conseguir este objetivo se hace necesario que el ciudadano perciba que la legalidad y el control de sus aportaciones económicas son gestionadas de manera eficiente por aquellas personas e instituciones a las que se les encarga este cometido. De esta manera los contribuyentes se sentirán partícipes y considerarán que sus esfuerzos detraídos de forma coactiva no son un gasto, sino una inversión segura y rentable para el desarrollo de sus quehaceres. Si no se consigue objetividad y rigor en la conciencia de defensa difícilmente se puede garantizar unas Fuerzas Armadas altamente entrenadas y dotadas y, en consecuencia, una nación libre, moderna y democrática.

La debilidad de la gestión económica en el sector privado y en el público en todos los países de nuestro entorno, tiene su principal

«I would not, however, be understood to insinuate that either of those expensive garrisons was ever, even in the smallest degree, necessary for the purpose for which they were originally dismembered from the Spanish monarchy. That dismemberment, perhaps, never served any other real purpose than to alienate from England her natural ally the King of Spain, and to unite the two principal branches of the house of Bourbon in a much stricter and more permanent alliance than the ties of blood could ever have united them», Editorial W. Strahan & T. Cadell, Londres, 1776.

³ COULOMB, Fanny: Véase para un detallado análisis de estos aspectos «Adam Smith: A defence economist», *Defence and Peace Economics*, 9, 3, págs. 299-316, Editorial Emerald, Bingley U.K., 1988.

⁴ SMITH, Adam: en 1778 Libro V, Capítulo 1 de la «*An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*» (*Naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*), 1947, de la Editorial Bosch, Barcelona 1947.

falla en las estructuras de su gestión por la confusión, debilidad o ineficiencia de las técnicas de control, fenómeno al que no somos ajenos, ya que la propia condición humana siempre conlleva este riesgo. Como señaló el ministro de Defensa, Pedro Morenés, en su discurso de la Pascua Militar de 2012, hay límites que no se pueden franquear, puesto que ponen a la sociedad en peligro:

«[...] Al igual que sus miembros velan por nuestra defensa y seguridad, nunca se escatimarán medios para garantizar la seguridad de sus miembros», y se comprometió a intentar «fortalecer las capacidades críticas con los recursos disponibles para evitar descender más allá de los mínimos por debajo de los cuales la defensa resulta insuficiente y el daño a la seguridad inaceptable»⁵.

Sin embargo, el aspecto económico de la defensa no es nuevo, como señalaba el profesor Ángel Viñas, la preocupación por sufrágala, «es decir, el arbitrar los medios para financiar las hostilidades o mantener ejércitos más o menos estables y profesionales se remonta casi a los orígenes del pensamiento económico»⁶.

En resumen, los pivotes necesarios para que se dé este «caldo de cultivo» será un modelo de valores éticos y morales, un respeto escrupuloso a la legalidad y un control económico-financiero hecho con rigor e independencia, separado de los gestores, pero ligado al más alto poder de decisión y a la planificación, para así poder eliminar a tiempo todas las ineficiencias. Habrá que gastar lo «justo», ni un euro más ni menos, racionalización no equivale a recorte.

Para que la sociedad española sienta y justifique la defensa de forma responsable ha de tener conciencia de ser nación tanto en su pasado, presente y futuro⁷, y por ende sentir la necesidad de garantizar su protección, sus intereses y sus valores; este hecho sólo podrá lograrse con un conocimiento sincero de la realidad y de las necesidades de nuestros Ejércitos y Administraciones Públicas a través de una gestión eficiente en la que impere la transparencia⁸. Como señaló hace más de 30 años el teniente general Manuel Díez Alegría:

⁵ <http://www.elmundo.es/elmundo/2012/01/04/espana/1325701679.html>. Consultado 6/01/2012.

⁶ VIÑAS, Ángel: *Armas y economía. Ensayos sobre dimensiones económicas del gasto militar*, pág. 13, Ed. Fontamara, Barcelona, 1985.

⁷ MUÑOZ-GRANDES GALILEA, Agustín: *Sociedad y milicia. Dos retos a vencer en el siglo XXI. Activación de la conciencia de defensa nacional. Reafirmación de las virtudes militares*. Sesión del día 30 de noviembre de 2010. Publicado por la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas. Madrid, 2010.

⁸ HUERTA BARAJAS, Justo Alberto: «¿Se puede mejorar el control del gasto de defensa?», 2012. http://www.ieee.es/Galerias/fichero/docs_opinion/2012/DIEFEO11-2012_ControlGastoDefensa_HuertaBarajas.pdf.

«La defensa de una nación no es un asunto exclusivo de militares, sino que es una labor conjunta de todos los elementos nacionales, [...] puesto que de esta actividad derivan esencialmente todas las demás a los políticos. En definitiva, a todos los ciudadanos de una nación»⁹.

La gestión de la defensa, como apunta el profesor Ruiz Huerta, ha experimentado cambios importantes en los últimos años¹⁰. Las tendencias hacia una mayor integración comercial y económica de los países, la globalización de los mercados, sin duda, parecen muy favorables para disminuir los conflictos y habilitar consensos en base a acuerdos y tratados. Sin embargo, durante las últimas décadas han aparecido situaciones que eran difíciles de predecir, como la proliferación de los nacionalismos y las grandes presiones para aumentar el proteccionismo económico, hecho que ha generado una gran incertidumbre, no descartándose las probabilidades de conflictos¹¹. La paz ya no es un derecho adquirido, la aparición de nuevos riesgos y amenazas, los efectos de la globalización y la creciente complejidad de los conflictos exigen el diseño y la puesta en marcha de un sistema complejo que responda con eficacia a estos desafíos que dé cobertura a nuestros intereses nacionales. Por ello resulta imprescindible integrar y armonizar todos los instrumentos y recursos nacionales de forma que se garantice la unidad de acción del Estado.

Desde el punto de vista económico, la defensa es el bien público puro por excelencia, es una función primaria del Estado, no es un servicio que pueda ser proporcionado selectivamente a unos individuos excluyendo a otros. Ya que toda la nación está amparada frente a agresiones extranjeras, toda la población recibe el mismo servicio de protección. No existe rivalidad en su consumo y ninguna persona de la sociedad está excluida de su beneficio una vez producido. Sin embargo, la vinculación entre productor y consumidor se pierde, y es el Gobierno quien debe ocuparse de la provisión de la defensa, debiendo financiarla a través del sistema tributario, toda vez que es igual al resto de bienes públicos en los que no existe incentivo para pagar.

Las decisiones sobre defensa sólo manifiestan su utilidad en un caso hipotético de conflicto, por lo tanto quienes se verán favorecidos

⁹ COSIDO GUTIÉRREZ, Ignacio: «Hacia un consenso en políticas de defensa y actuaciones en el exterior», cita pág. 28. *La cooperación entre lo civil y lo militar*. VVAA. IUGM-UNED. Madrid, 2007.

¹⁰ RUIZ-HUERTA CARBONELL, Jesús: *Características del gasto de defensa en España*. Universidad Rey Juan Carlos pág. 35, Madrid, 2010.

¹¹ LORCA SÁNCHEZ, Juan Pablo: *Economía de defensa y guerra*. Editorial Academia Nacional de Estudios Políticos y Estratégicos (ANEPE). Santiago de Chile. 1992. También en Internet, <http://es.scribd.com/doc/6956092/Economia-de-Guerra-Lorca>.

por la defensa carecen de indicios sobre la utilidad que les puede brindar su consumo, sobre todo cuando en un país se producen prolongados años de paz. El valor social tiene que ver con las representaciones colectivas sobre el bien defensa producido por el Estado. Es una apreciación subjetiva que determina la demanda del producto, de aquí la importancia de la transparencia en su gestión.

No obstante, la asignación eficiente de recursos para la defensa viene dada por la interacción del mecanismo de la oferta y la demanda de este bien, y, al igual que en el sector privado, se han de emplear los recursos productivos con una combinación tal que a un coste razonable genere un producto que le permita maximizar los beneficios como en cualquier otra actividad económica. De esta manera, la oferta estará determinada por los recursos humanos que se dispone y por los sistemas de armas y otros activos que definen la capacidad operativa de los ejércitos.

Sin embargo, determinar la demanda de defensa es tarea compleja, ya que en la configuración de este gasto intervienen simultáneamente factores económicos, políticos y burocráticos y estratégicos. El PIB es un determinante crucial del nivel de gasto, pero la función de demanda está compuesta por otras variables que interactúan entre sí¹². De ahí que la provisión de defensa tenga que sustentarse idealmente en un triple equilibrio: ser políticamente viable, económicamente eficiente y socialmente aceptable. En el momento que nos encontramos la tendencia es de unos niveles mínimos.

Es el último punto de equilibrio, el socialmente aceptable, es el que incide en la conciencia de defensa de una nación, ya que al detraerse fondos públicos de manera coercitiva para estos fines se hace en perjuicio de otras actividades, como la educación o sanidad; por ello se exige una mayor responsabilidad y, en consecuencia, transparencia. Por esta razón, aquellos gestores públicos a los que se hace entrega, una vez definido el volumen de gasto en defensa, están obligados a conseguir el mejor resultado en la aplicación de estos recursos, es decir, alcanzar la más elevada capacidad militar posible con los medios económicos disponibles. Los fondos públicos han de ser siempre administrados con eficiencia, pero cuando los recursos son limitados, mayor es la necesidad de diseñar fórmulas para gestionar los mismos eficientemente. Sin embargo, en materia de defensa hay que ser muy prudente en los «recortes», y más en épocas de crisis, ya que

¹² NIÑO BECERRA, Santiago, y MARTÍNEZ BLASCO, Mónica: «Gastos en defensa y economía real: evolución reciente en algunos países de la OTAN», págs. 23-30. *Boletín Económico de ICE*, nº 2774, julio de 2003.

el recurso a la fuerza es el último resorte con el que cuenta un estado democrático, y su debilitamiento puede poner en peligro su misma existencia¹³.

De este modo, esta responsabilidad alcanzará de igual o de mayor manera a los órganos de control económico interno y externo en cuanto garante de este *status quo*, ya que precisarán de medios e instrumentos legales que permitan acometer su función de manera efectiva, carente de rutinas burocráticas y en aras en la eficacia de su tarea fiscalizadora. Por ello damos la bienvenida a disposiciones como la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera¹⁴, junto con los principios normativos del Proyecto de Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, que fue aprobado por el Consejo de Ministros de 27 de julio de 2012¹⁵.

La legitimación para su regulación de los contenidos de esta nueva norma deriva de la competencia que el Estado tiene y que nace del artículo 149.1, apartados 1 y 18, de la Constitución, circunstancia a la que se suma el hecho de ser un derecho fundamental y formar parte de las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas, cuya regulación le corresponde en exclusiva al Estado. Además, tal como recoge la Constitución, es una manifestación del derecho a la libertad de expresión e información previsto en su artículo 20 y del derecho a la participación en asuntos públicos de los ciudadanos del artículo 23.1.

Igualmente, esta necesidad normativa fue puesta en evidencia al más alto nivel político por el G-20 en su Declaración de la Cumbre sobre los mercados financieros y la economía mundial, adoptada en Washington el 15 de noviembre de 2008¹⁶, al tratar la profunda crisis financiera mundial que hoy padecemos, al denunciarse la necesidad de incrementar la transparencia de las instituciones y los mercados financieros, en particular de los mercados de derivados crediticios, así como de los entes reguladores y los organismos internacionales responsables del establecimiento de normas contables. Al tiempo, que exigió un impulso sobre la transparencia de las valoraciones de los sistemas regulatorios nacionales de cada país y se subrayó que la

¹³ Sin programas nuevos. Defensa reduce en un 30%, más de 64 millones, el dinero para modernización en 2013. INFODEFENSA. <http://www.infodefensa.com/?noticia=defensa-reduce-en-un-30->.

¹⁴ BOE núm. 103, del 30 de abril de 2012.

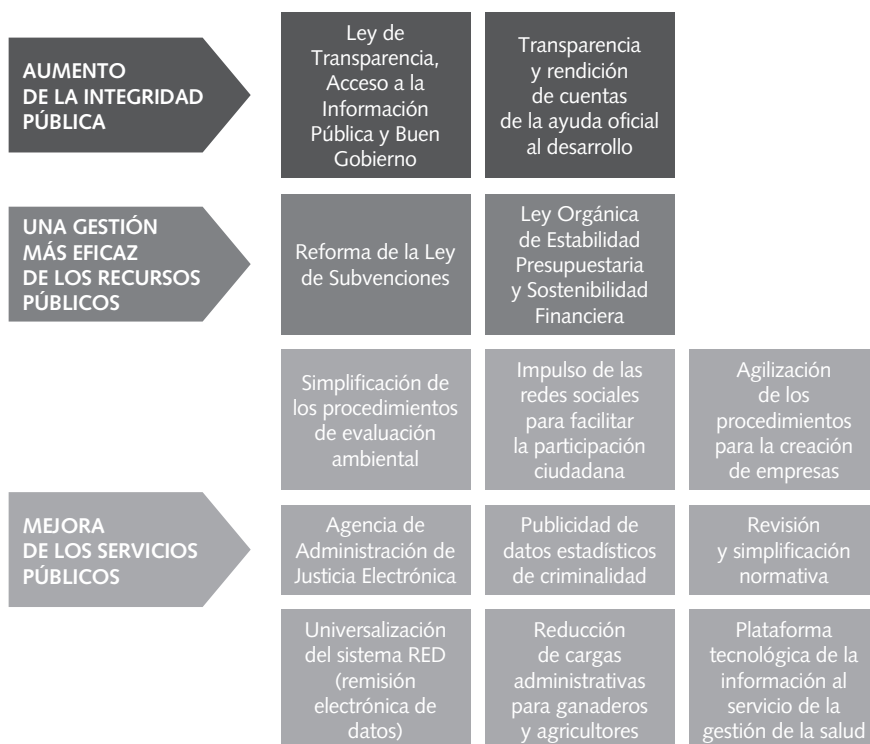
¹⁵ 121/000019 Proyecto de Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, presentado el 03/08/2012, calificado el 04/09/2012.

¹⁶ http://estaticos.elmundo.es/documentos/2008/11/16/cumbre_washington.pdf.

falta de transparencia es uno de los aspectos que debe ser tratado «de manera enérgica» a medio plazo.

Asimismo, es de destacar que España, desde el 31 de agosto de 2011, firmó una carta de intenciones en la que se comprometió a elaborar el desarrollo de un «Plan de Acción» (ver gráfico 1) con *el Open Government Partnership* (OGP), que es una iniciativa internacional que se formó inicialmente con ocho países signatarios¹⁷ y que tiene por objeto garantizar los compromisos de los gobiernos en las áreas de promoción de la transparencia, lucha contra la corrupción, la participación social y promover el desarrollo de nuevas tecnologías¹⁸.

GRÁFICO 1
RESUMEN DE CONTENIDOS DEL PLAN DE ACCIÓN DE ESPAÑA
CON EL OPEN GOVERNMENT PARTNERSHIP



¹⁷ Firmado el 20 de septiembre de 2011 entre Brasil, Indonesia, Méjico, Noruega, Filipinas, Sudáfrica, Reino Unido y Estados Unidos.

¹⁸ <http://www.opengovpartnership.org/countries/spain>.

Pero no basta con establecer un objeto genérico, se hace necesario medidas concretas que materialicen un cambio en la transparencia, como son los que se han de producir en la dirección, gestión y presupuestación pública de la defensa. Esta reflexión se hacía en el año 2004 el profesor Barea Tejeiro con ocasión de las reformas necesarias para todas las Administraciones Públicas, para así obtener un incremento de la eficiencia, reducir duplicidades y aprovechar sinergias y contribuir al esfuerzo generalizado de ahorro en el sector público¹⁹. Sin embargo, este propósito no será posible si no se consigue tener un control económico-financiero hecho con rigor e independencia, separado de los gestores, pero ligado al más alto nivel de decisión y a la planificación que tutele su ejecución. Sólo así se podrá hacer un seguimiento riguroso, independiente y eficiente. De lo contrario seguiremos avocados a restricciones presupuestarias que debilitarán la defensa de nuestra patria.

La única vía es una gestión ordenada de los escasos recursos con los que se cuenta, ahora bien, escrupulosa con la legalidad y eficiente con sus planteamientos económicos, apoyados por un control profesional e independiente, al igual que en el resto del sector público.

La escasez actual de recursos monetarios (ver gráfico 2) y la cobertura de necesidades que demanda la defensa española exigen considerar una serie de razones para reorientar los actuales procesos del control del gasto y de manera singular las grandes inversiones²⁰, de forma que se orienten hacia un modelo de excelencia basado en una mayor productividad, calidad y servicio. Esta inquietud se justifica al amparo de varios argumentos, entre los que destacan:

a) *El Plan de Austeridad*, definido ya por el anterior y el nuevo Gobierno²¹ como un conjunto de medidas para hacer frente a la crisis económica y presupuestaria²². Este hecho exige respecto a las vías

¹⁹ BAREA TEJEIRO, José: «La necesidad de transparencia en la gestión pública», págs. 13-24, *Auditoría Pública*, nº 33, 2004.

²⁰ CALVO GONZÁLEZ-REGUER, Carlos: «La financiación de la defensa. Adecuación de nivel de ambición y recursos», *Opinión*, 82/2011. www.ieee.es/.../DIEEEO82-2011_Financiacion_DefensaCCalvo.pdf.

²¹ Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público. El Real Decreto-ley a que se refiere el párrafo anterior ha sido publicado en el *Boletín Oficial del Estado*, núm. 315, de 31 de diciembre de 2011. Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, publicada en el *Boletín Oficial del Estado*, núm. 312, de 28 de diciembre de 2012, págs. 88156 a 88670.

²² Acuerdos del Consejo de Ministros de 29 de enero, 30 de abril y 20 de mayo de 2010.

tradicionales de gestión, como escribe David M. Walter²³, una huida hacia adelante de las técnicas de control con el propósito de establecer una estrategia centrada en objetivos que nos permita una evaluación de las amenazas reales (exceso de consumo de recursos, ineficiencias de las estructuras administrativas y de gobierno, interés personales, etc.²⁴) con la intención de dar solución a las necesidades e intereses colectivos y contribuir a la contención del gasto.

GRÁFICO 2
ASIGNACIÓN DE LOS PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO
PARA EL MINISTERIO DE DEFENSA (SUBSECTOR ESTADO
Y ORGANISMOS AUTÓNOMOS)

	Presupuesto inicial 2011 (1)	Ejercicio presupuestario 2012 (2)	Diferencia (2)-(1)	% (2)-(1)
Subsector Estado	6.928.823,50	6.316.440,52	-612.382,98	-8,84
Organismos autónomos	1.175.508,93	1.095.303,94	-80.204,99	-6,82
Total sin consolidar	8.104.332,43	7.411.744,46	-692.587,97	-8,55
Transferencias entre subsectores	82.703,61	60.260,14	-22.443,47	-27,14
Total consolidado	8.021.628,82	7.351.484,32	-670.144,50	-8,35

Miles de euros.

El momento actual obliga a extremar el control sobre los déficits de los recursos públicos, hecho que se impone tanto por exigencia de la Unión Europea²⁵ como por las necesidades reales de nuestra socie-

²³ WALTER, David M.: *El regreso de América*, cap. IX. Conseguir el control del Pentágono, págs. 140-158, Ed. Random House, 2010. Licenciado en contabilidad por la Universidad de Jacksonville. Alta Dirección en el Gobierno por la Universidad de Harvard, y contador público certificado. Trabajó en Coopers & Lybrand, fue socio y director general mundial de Arthur Andersen.

Administrador de la Seguridad Social y Medicare, subsecretario de Trabajo de Pensiones con la Administración Reagan. Nombrado por Bill Clinton contralor general de los Estados Unidos y jefe de la Oficina de Contabilidad del Gobierno (GAO) de 1998-2008. Advirtió al Congreso y a los presidentes Clinton y George W. Bush de que las Administraciones de los Estados Unidos se enfrentaban a un creciente desequilibrio fiscal.

²⁴ OCDE: *L'intégrité dans les marchés publics*, 2007, INAP, traducción de Isabel Sánchez Gil.

²⁵ Exigencia del artículo 104 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (actual 126 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) de reducción por los Estados miembros de sus déficits públicos excesivos.

dad²⁶. Estos déficits se concentran fundamentalmente en las grandes adquisiciones estatales (programas militares, concesiones públicas, acuerdos marcos y contratos de colaboración público-privada).

Las exigencias de la gestión pública son cada vez mayores, y las capacidades de negociación de los proveedores de recursos se refuerzan y perfeccionan frente a las de las Administraciones públicas. Ya que no pueden reaccionar con la misma prontitud y energía al no disponer de la misma flexibilidad de medios que la empresa, en consecuencia, se rompe el «principio de equilibrio» deseable en toda negociación contractual.

GRÁFICO 3 EVOLUCIÓN DE LOS PRESUPUESTOS DEL MINISTERIO DE DEFENSA NO FINANCIERO RESPECTO AL PIB A PRECIOS CORRIENTES

PRESUPUESTO NO FINANCIERO (Euros corrientes)			
Años	PIB	Defensa	%
2000	639.907.000	5.799.765	0,92
2001	680.397.000	6.060.765	0,89
2002	729.258.000	6.320.213	0,87
2003	783.082.000	6.477.224	0,83
2004	841.294.000	6.744.339	0,80
2005	909.298.000	6.988.186	0,77
2006	985.547.000	7.413.940	0,75
2007	1.053.161.000	8.049.986	0,76
2008	1.087.749.000 (P)	8.491.312	0,78
2009	1.047.831.000 (A)	8.252.932	0,79
2010	1.051.342.000 (A)	7.691.995	0,73
2011	1.073.400.000 (A)	7.153.546	0,67
2012	1.065.400.000 (P)	6.313.607	0,59

Miles de euros.

(P) Estimación provisional.

(A) Estimación avance.

Fuentes: INE/MEHA.

Se hace, en consecuencia, necesaria una actuación ágil de los mecanismos de control público, ya que al gozar de un *status* de autonomía e independencia sobre la gestión, como señala la Ley General Presupuestaria²⁷, su actuación puede ser mucho más eficiente si hay

²⁶ Instrucciones del Interventor General de la Administración del Estado sobre las medidas de refuerzo del control para el cumplimiento del Plan de Revisión del Gasto y el Plan de Austeridad 2011-2013, febrero de 2011.

²⁷ BLASCO LANG, J. J.: «Exigencias de la estabilidad presupuestaria en los procedimientos y sistemas de control», *Revista Presupuesto y Gasto Público*, nº 27/2001. «No

una mayor inmediatez sobre las decisiones de gasto del gestor y se sincroniza con la realidad de estas grandes inversiones.

Para ello se hace preciso crear unas estructuras permanentes y eficientes de control para examinar las capacidades de la gestión pública de manera que se permita de forma inmediata evaluar el impacto que las nuevas medidas tienen sobre las finanzas públicas, anticipar riesgos y sugerir mejoras en sus sistemas, tanto en sus organizaciones como en su actividad²⁸.

Ya no basta con la labor de control en materia de regularidad, contable, financiera y de legalidad, sino que se precisa una mejora de la calidad y rigor de la gestión pública a través de su control, en la que prime el objetivo sobre la función y se mida en base a indicadores con unas mínimas dosis de rigor, objetividad, actualización y comparabilidad. Este hecho permitirá que, gracias al control, los órganos directivos del Departamento puedan establecer unos procesos sometidos al «principio de coherencia», en el que no prime la jerarquía, sino el alineamiento y conocimiento de la organización con criterios horizontal y vertical.

b) *La competencia funcional*. Para dar paso al punto anterior es necesario establecer sus límites, si bien es verdad que viene atribuida por la norma jurídica. Sin embargo, en la práctica existen complejas situaciones en que el entrecruzamiento de factores diversos dificultan los procesos²⁹. Así es claro que quien gestiona y contabiliza no puede controlarse a sí mismo³⁰. Control y gestión son anversos de la moneda del «presupuesto», y esta separación la precisan los órganos superiores en que una buena delimitación de competencias facilita la toma de decisiones y su seguimiento.

Un control sometido y vacío de competencias vulnera el más elemental análisis funcional, tiene que haber segregación de funciones. Por un principio de economía procesal y de eficiencia en la gestión

hay disciplina financiera y presupuestaria sin un ejercicio adecuado y exigente del control, lo que representa introducir mecanismos efectivos de corrección y un sistema realista de responsabilidades.»

²⁸ FERNÁNDEZ LLERA, Roberto: «Nuevas demandas de control a los órganos de control externo en la función de supervisión», págs. 21-32, *Auditoría Pública*, nº 53, 2011.

²⁹ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, y GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco: *Régimen de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común*, Ed. Civitas, 1993.

³⁰ Real Decreto 454/2012, de 5 de marzo, por el que se desarrolla la estructura de Defensa, con el R. D. 1053/2010, de 5 de agosto, de desconcentración de facultades en materia de contratos, acuerdos técnicos y otros negocios jurídicos onerosos, y O. M. Def/3389/2010, de 28 de diciembre, de delegación de competencias en el ámbito del Ministerio de Defensa.

de funciones se hace preciso una correcta aplicación de la norma jurídica (ver notas)³¹.

El gestor debe dedicar todos sus recursos a ser eficiente en los objetivos marcados por la sociedad, para ello se aprovechará de los informes de los órganos de control, que se confeccionarán en tiempo, con rigor, claridad, oportunidad, competencia, conocimiento y sin intromisión en la gestión.

2. VENTAJAS DE LA TRANSPARENCIA PARA EL CONTROL

Desde el punto de vista formal, el Derecho español admite ya cierto grado de transparencia como principio de actuación de las Administraciones Públicas. Así se desprendería de la propia ubicación del artículo 105.b) de la Constitución, incluido en el Título IV, sobre el Gobierno y la Administración. El artículo 3.5 de la Ley 30/1992 dispone que «en sus relaciones con los ciudadanos las Administraciones Públicas actúan de conformidad con los principios de transparencia y participación». Del mismo modo, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, en la que se reconoce el derecho de todos los ciudadanos a relacionarse con las Administraciones por medios electrónicos, pero sin que tenga un contenido mayor. La Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público³², que, aunque hacía un canto al principio de transparencia, su regulación era insuficiente: apenas unas referencias genéricas a la transparencia en la contratación y la previsión de que la misma se hará efectiva mediante el perfil del contratante (ar-

³¹ – Real Decreto 454/2012, de 5 de marzo, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Defensa.

«Artículo 12. Intervención General de la Defensa.

1. La Intervención General de la Defensa, dependiente funcionalmente de la Intervención General de la Administración del Estado, tiene como cometido ejercer, en el ámbito del Ministerio de Defensa y de los organismos autónomos adscritos a éste, *el control interno de la gestión económico-financiera mediante el ejercicio de la función interventora y, en los términos, condiciones y alcance que se determine en cada caso por la Intervención General de la Administración del Estado, el control financiero permanente y la auditoría pública. [...]*

Asimismo, le corresponde ejercer la notaría militar en la forma y condiciones establecidas por las leyes y emitir *cuantos informes le sean solicitados, en materia de su competencia, por los órganos superiores y directivos del Ministerio de Defensa.*»

– Ley 47/2003, General Presupuestaria, de 26 de noviembre. Artículos 162, 163, 164, 169 y 170.

³² Hoy actualizada por el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCSP), aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

título 42, hoy 53 en el TRLCSP), y el Registro de Contratos del Sector Público (art. 308, actualmente 333 en el TRLCSP). Sin embargo, todo este desarrollo legal era insuficiente y los programas de los partidos políticos reclamaban esta nueva normativa de transparencia con amplio consenso a ambos lados del arco parlamentario³³.

En la actualidad 90 países de todo el mundo cuentan con una Ley de Transparencia. Sólo carecen de ella en Europa cuatro, entre ellos España, Chipre, Malta y Luxemburgo son los tres restantes. Suecia se convirtió en el primer país del mundo que reconoció y reguló con una ley específica el derecho fundamental de acceso a la información pública –Freedom of the Press Act–, allá por el año 1766. La Declaración de Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789 certificaba, en su artículo 15, que «la sociedad tiene derecho a pedir cuentas de su gestión a todo agente público». Y como señala el catedrático José Luis Piñar Mañas³⁴, en una declaración conjunta de la ONU, la OECE y la OEA, de 6 de diciembre de 2004, se afirmaba que el derecho de acceso a la información en poder de las autoridades públicas es un derecho humano fundamental, y la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea recoge el derecho a la transparencia como parte del derecho a una buena administración (arts. 41 y 42). El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su sentencia de 1 de julio de 2008, ha resaltado la estrecha relación que existe entre transparencia y democracia.

En el mundo occidental, y de manera más cercana en el espacio europeo, dos son las notas básicas de su desarrollo: el mercado y la libertad. Ambos términos precisan para su desarrollo de la transparencia, sin la misma no pueden subsistir. La transparencia contiene los abusos de poder y corrupción al generar prácticas que constituyen un poderoso instrumento de cambio de la gestión pública, ya que demandan una mayor responsabilidad y visibilidad en los procesos de formación de las decisiones, generando más eficiencia en las políticas y servicios públicos, objetivos que se comparten con el control económico.

Como señala José Luis Ayllón³⁵, secretario de Estado de Relaciones con la Cortes, en relación con el *Proyecto de Ley de Transparencia, Acceso*

³³ Así, el Partido Socialista Obrero Español, en su Programa Electoral para las elecciones de 2008, pág. 259; en el 2011 en la pág. 142. Partido Popular en su Programa Electoral, págs. 57 y 58, y en 2011 en la pág. 173. Izquierda Unida en su Programa Electoral para las elecciones de 2008, págs. 41-73 y 95, y en 2011 la pág. 26.

³⁴ PIÑAR MAÑAS, José Luis: 19 de octubre de 2009 se publicó, en el *Diario Público*, un artículo sobre la *transparencia de las cuentas públicas*.

³⁵ AYLLÓN, José Luis: «La transparencia y el buen gobierno son la cara de la estabilidad», págs. 5-8, *Auditoría Pública*, nº 57 (2012).

a la Información Pública y Buen Gobierno, se trata de una norma amplia y completa que consta de tres partes bien diferenciadas y, a la vez, complementarias: a) las obligaciones de publicidad activa, que actualmente se encuentran dispersas en diferentes textos legales, junto con otras nuevas necesarias para la actividad pública; b) el derecho de acceso a la información pública, y c) obligaciones de buen gobierno, y con el fin último de poner límites claros a la actuación de los responsables públicos, estableciendo las consecuencias derivadas de su incumplimiento.

Citando de nuevo los argumentos del profesor Piñar, consideramos tienen que mejorarse sus preceptos, ya sea en trámite parlamentario o reglamentario, ya que es necesario encontrar el equilibrio entre *transparencia* y *privacidad*, así como entre *transparencia* y *seguridad pública*, sólo con un único fin, que se reconozca el derecho de todos a saber, *el Right to know*³⁶. La Ley de Conflicto de Intereses de Altos Cargos ha demostrado ser insuficiente³⁷ (prueba de ello es la declaración de bienes y derechos patrimoniales de los miembros del Gobierno y secretarios de Estado, publicada recientemente en el BOE, nº 221).

A partir de esta nueva norma contaremos con un sistema dual, por un lado, con una Ley de Protección de Datos³⁸ bajo responsabilidad de los particulares, y por otro, con una Ley de Transparencia de responsabilidad gubernamental. Sin embargo, este hecho puede dar lugar en la práctica a futuros problemas a la hora de ejecutar las tareas de control, ya que la primera disposición al tener carácter de ley orgánica goza de un amparo mayor bajo el paraguas constitucional de derecho fundamental, y la segunda no³⁹; hecho que será invocado por el investigado para negar la información y podrá dar lugar a disfunciones y retrasos en su ejecución y finalidad. Hay que encontrar el equilibrio justo entre protección de datos y los supuestos en los que el derecho a la transparencia puede considerarse título habilitan-

³⁶ CARSON, Rachel: El «derecho a saber» fue un movimiento popularizado en Estados Unidos en su libro *Silent Spring* (1962), págs. 13, 278. Houghton Mifflin.

³⁷ BOE, nº 86, de 11 de abril de 2006. Ley 5/2006, de 10 de abril, de regulación de los conflictos de intereses de los miembros del Gobierno y de los altos cargos de la Administración General del Estado.

³⁸ BOE, nº 298, de 14 diciembre de 1999. Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal.

³⁹ En España, el marco normativo del derecho a la protección de datos se fundamenta en el artículo 18.4 de la Constitución y tiene su referente en la vigente Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal, y con el Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Desarrollo de la Ley Orgánica de Protección de Datos (BOE de 19 de enero de 2008). El derecho a la transparencia deriva de los artículos 20, 23 y 105.b) de la Constitución española y se desarrollará por la nueva Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno sin el carácter de Ley Orgánica.

te para acceder a información, que incluso contenga datos de carácter personal, y definir las excepciones que pueden oponerse frente al ejercicio del derecho de acceso. Ya que, como señalaba Benjamín Franklin, «el que sacrifica la libertad en aras de la seguridad no merece ninguna de las dos y perderá ambas».

No obstante, damos la bienvenida a esta nueva norma, pero el legislador deberá tener en cuenta este hecho, toda vez que debe partir del principio de que el derecho de acceso de todos a la información pública ha de ser la regla en un país democrático y que debe prever la existencia de una entidad pública independiente que tutele y garantice la efectividad del derecho, y no quedarnos en meras buenas intenciones.

Sin embargo, consideramos que no toda información es transparencia, conviene determinar qué atributos conceden esta categoría y con qué medios se cuenta para actuar como contrapeso a la impunidad del poder. En consecuencia, como señala en su trabajo Nuria Cunill Grau⁴⁰, la transparencia ha de producir más democracia, así como estimular directamente una mayor eficiencia en la gestión pública, y sólo se logrará cuando la misma se pueda calificar por contar con los atributos de: accesibilidad, relevancia, calidad y confiabilidad.

En cuanto a los instrumentos de conocimiento, son la piedra de toque de un sistema de transparencia, ya que nunca puede ser absoluta, por eso exige una combinación multidisciplinar y ética que puede clasificarse en tres tipos: *a)* leyes de acceso y garantía a la información (órgano garante, procedimiento, cultura de acceso a la información, *habeas data*, información de oficio, máxima publicidad y gratuidad); *b)* los canales de transparencia (publicidad en la gestión de intereses *lobbys*, entes reguladores de servicios públicos, rendición de cuentas, cartas de compromisos, audiencias públicas y exposición de anteproyectos), y *c)* las políticas de información (portales de transparencia y leyes de procedimiento administrativo).

3. ¿SE PUEDE MEJORAR EL CONTROL DEL GASTO DE DEFENSA PARA QUE PUEDA SERVIR A LA CAUSA DE LA TRANSPARENCIA?

Es obvio que si hay transparencia hay control. La transparencia es el mecanismo de respuesta no sólo en un momento de crisis, sino

⁴⁰ CUNILL GRAU, Nuria: «La transparencia en la gestión pública. ¿Cómo construirle viabilidad?», págs. 22-44. Estado, Gobierno y Gestión Pública. *Revista Chilena de Administración pública*, nº 8, Santiago de Chile, 2006.

siempre, ya que es un principio fundamental rector de la gestión pública de un Estado democrático que se materializa no sólo en la aplicación de las prácticas legales, presupuestarias y contractuales, sino en un comportamiento ético de los gestores públicos.

Su principal línea de acción se ha de centrar, en primer lugar, en la *inmediatez y la proximidad en el ejercicio del control*, de esta manera, como señala Manuel Núñez Pérez⁴¹, al ejercitarse sobre actuaciones próximas en el tiempo se consigue una estrecha imbricación entre organización-gestión y control. El control en sí mismo no es una finalidad, sino un mecanismo regulador que debe, oportunamente, señalar las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, racionalidad y utilidad de la actividad económico-financiera pública, de manera que posibilite la toma de medidas correctoras a los órganos directivos.

La segunda línea de acción es la *colaboración entre los órganos de control y de gestión*, de manera que se eviten duplicidades administrativas. Se precisan mecanismos de intercambio de información y coordinación entre instancias administrativas, evitando compartimentos estancos; sólo será su límite la ética, los derechos fundamentales y la seguridad nacional⁴². No hay razón alguna para la desconfianza del control; su ejercicio cuanto más inmediato mejores rendimientos y trazabilidad tendrá. Gestión y control son dos instrumentos de la Administración Pública.

Como ya apuntamos en los epígrafes anteriores, la necesidad de un presupuesto reducido obliga sin remedio a la búsqueda de mejores prácticas de gestión y control. Sólo y dentro de un marco de reforma global del control (externo e interno; Estado, Defensa y Seguridad Social; Comunidades y Administración Local) se podrá impulsar y acometer este esfuerzo. Como señala Luis M^a Ordoki Urdazi,

⁴¹ NÚÑEZ PÉREZ, Manuel: «Transparencia e instituciones de control», *Auditoría Pública*, nº 49 (2009), págs. 7-20.

⁴² Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

«Artículo 3. Principios generales.

1. Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

2. Las Administraciones Públicas en sus relaciones se rigen por el principio de cooperación y en su actuación por los criterios de eficiencia y servicio a los ciudadanos.»

secretario general Cámara de Comptos de Navarra⁴³, la madurez de las sociedades democráticas se manifiesta, entre otros indicadores, por el grado de transparencia y control de la gestión pública y por el modo en que los gestores públicos responden y asumen sus responsabilidades por los resultados de esa gestión.

En este contexto, la función esencial de la fiscalización de la gestión financiera pública debe pronunciarse sobre la regularidad de los estados financieros de las entidades controladas, así como sobre la adecuación de su actuación a los principios de legalidad, eficacia y eficiencia. Sus principales líneas maestras se articularían sobre:

a) Único control

El control económico-financiero hecho con rigor e independencia, segregado de los gestores, pero ligado al más alto nivel de decisión y a la planificación, elimina ineficiencias. Se ha demostrado su utilidad no sólo en la empresa privada, sino de manera particular en la Administración Pública. Si se colocaba en un nivel inferior su actividad es ineficiente, en tanto que sus resultados no sirven para la dirección⁴⁴. Ello puede restar credibilidad al control externo frente a los gestores públicos y frente a los ciudadanos.

⁴³ ORDOKI URDAZI, Luis María: «La necesidad de una transformación radical de las Instituciones de Control Financiero Externo en España», págs. 27-32, *Auditoría Pública*, nº 57 (2012).

⁴⁴ Real Decreto 454/2012, de 5 de marzo, por el que se desarrolla la estructura de defensa, señala:

«Artículo 3. Secretaría de Estado de Defensa.

1. La Secretaría de Estado de Defensa es el órgano superior del Departamento al que le corresponden, además de las competencias que le encomienda el artículo 14 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, la dirección, impulso y gestión de las políticas de armamento y material, investigación, desarrollo e innovación, industrial, económica, de infraestructura, medioambiental y de los sistemas, tecnologías y seguridad de la información en el ámbito de la defensa.

2. Así mismo contribuirá a la elaboración y ejecución de la política de defensa y ejercerá las competencias que le correspondan en el planeamiento de la defensa.

3. De la Secretaría de Estado de Defensa dependen los siguientes órganos directivos:

- a) La Dirección General de Armamento y Material (DGAM).
- b) La Dirección General de Asuntos Económicos (DIGENECO).
- c) La Dirección General de Infraestructura (DIGININ).

4. Como órganos de apoyo, asesoramiento y asistencia inmediata al secretario de Estado de Defensa, existen un Gabinete, con nivel orgánico de subdirección general, con la estructura que establece el artículo 14.3 del Real Decreto 1887/2011, de 30 de diciembre, y un Gabinete Técnico, cuyo director será un oficial general u oficial, también con rango de subdirector general.

En este punto no se pretende un tratamiento exhaustivo de la materia, sino poner en evidencia un conjunto de reflexiones que pueden ayudar con un coste mínimo a la mejora de los recursos de las Fuerzas Armadas.

Como señala la doctrina económica, el control, en sentido amplio, es un proceso que lleva a cabo toda dirección de una entidad con el objetivo de proporcionar un grado razonable de confianza en la consecución de objetivos en los siguientes ámbitos o categorías: eficacia y eficiencia de las operaciones, fiabilidad de la información financiera, cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

En la gestión de la defensa ocurre el mismo hecho, como bien señala el coronel interventor Víctor Llorente en su trabajo publicado en un reciente *Boletín de Intervención*⁴⁵. Sin embargo, hay que ser rigurosos y esta actividad es muchas veces muy costosa, sirva de ejemplo la yuxtaposición de controles económicos que el Real Decreto 454/2012, de 5 de marzo de estructura orgánica del Ministerio de Defensa, que da facultades de control económico a la Intervención y a las Direcciones Generales de Asuntos Económicos y de Armamento y Material. La causa de esta redundancia no es otra que se utilizan términos equívocos y ambivalentes, sin tener en cuenta que la labor de inspección es una función propia de gestión, y el control sólo corresponde a la direc-

5. El secretario de Estado de Defensa ostentará la representación del Departamento, por delegación del ministro, en los casos en que éste se la encomiende.

6. Está adscrito a la Secretaría de Estado de Defensa el organismo autónomo Instituto Nacional de Técnica Aeroespacial «Esteban Terradas» (INTA).

7. Depende de la Secretaría de Estado de Defensa la Junta de Enajenación de Bienes Muebles y Productos de Defensa.

Artículo 7. Subsecretaría de Defensa.

1. La Subsecretaría de Defensa es el órgano directivo del Departamento al que le corresponde la dirección, impulso y gestión de la política de personal, de reclutamiento, de enseñanza y sanitaria. [...]

7. Así mismo dependen de la Subsecretaría de Defensa los siguientes órganos:

- a) La Asesoría Jurídica General de la Defensa.
- b) La Intervención General de la Defensa.
- c) La Inspección General de Sanidad de la Defensa.

Artículo 12. Intervención General de la Defensa.

1. La Intervención General de la Defensa, dependiente funcionalmente de la Intervención General de la Administración del Estado, tiene como cometido ejercer, en el ámbito del Ministerio de Defensa y de los organismos autónomos adscritos a este, *el control interno de la gestión económico-financiera mediante el ejercicio de la función interventora y, en los términos, condiciones y alcance que se determine en cada caso por la Intervención General de la Administración del Estado, el control financiero permanente y la auditoría pública.* [...]

Asimismo, le corresponde ejercer la notaría militar en la forma y condiciones establecidas por las leyes y emitir cuantos informes le sean solicitados, en materia de su competencia, por los órganos superiores y directivos del Ministerio de Defensa.»

⁴⁵ LLORENTE ABARCA, Víctor: 2011.

ción. El control es un proceso técnico reglado (fiscalización, control financiero, auditoría etc.) que sólo puede ser ejecutado por personal capacitado que ha de aportar un grado razonable de seguridad y siempre pensando en la consecución de objetivos, hecho este que no implica que no pueda auxiliarse por medios técnicos internos y externos.

Sin embargo, en el Ministerio de Defensa la dirección de la ejecución presupuestaria se encuadra en la Secretaría de Estado y no en la Subsecretaría, como en el resto de Ministerios, pero la Intervención de Defensa se la adscribe funcionalmente a esta última, hecho que rompe su propia utilidad del control como instrumento de dirección.

b) Agilidad en el control presupuestario

Además, lo lógico, como ocurre en el resto de la Administración, es que la dirección contable del presupuesto se separe de la gestión o tenga un *status* diferente. No significa esta afirmación que la contabilidad se lleve por la Intervención, sino que su información sea fiscalizada *in situ* para que así se pueda dar cumplimiento a los mandatos de la Ley General Presupuestaria y se gaste con «créditos suficientes y adecuados» y se permita una mayor agilidad en su gestión. En consecuencia, la actual Subdirección de Contabilidad no debería encuadrarse orgánicamente en la Dirección General de Asuntos Económicos, que es órgano gestor, sino en la Intervención, que es órgano de control, o supervisarse directamente. Se han de romper los «tabús corporativos», sólo ha de existir un objetivo primario: la gestión eficiente, y así evitar instituciones burocratizadas y lograr modelos organizativos más ágiles, enfocados al trabajo en equipo, multidisciplinarios y flexibles, y en constante comunicación con las entidades fiscalizadas que exigen los nuevos tiempos.

De esta forma el control es una herramienta útil para la dirección y la gestión, pero no las sustituye. El órgano directivo del Presupuesto de Defensa se convierte en depositario y se erige como un elemento de control interno en tanto que lo refuerza. De esta manera se pueden liberar recursos personales a la gestión, ya que con un mejor control incorporado a las actividades operativas básicas se pueden evitar procedimientos y costes innecesarios. Del mismo modo la gestión de compras será transparente cuando exista una separación entre quienes deciden y quienes la llevan a cabo.

c) Control de los llamados programas especiales

La obligación de hacer frente a las necesidades de la defensa con la máxima eficiencia exige reorientar y coordinar los actuales proce-

sos del control del gasto, sobre todo en los llamados programas especiales de adquisición de equipos y sistemas de armas para las Fuerzas Armadas, incluyendo su mantenimiento o sostenimiento. Para ello se hace necesario coordinar al máximo nivel las acciones de gestión y control con el fin de lograr un modelo de excelencia basado en una mayor productividad, calidad y servicio de los recursos e identificarlos explícitamente en las rúbricas presupuestarias.

El vigente Real Decreto 454/2012, de 5 de marzo, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Defensa, en su artículo 12, determina que el Interventor General de la Defensa, dependiente funcionalmente de la Intervención General de la Administración del Estado, tiene como cometido ejercer, en el ámbito del Ministerio de Defensa y de los organismos autónomos adscritos a éste, el control interno de la gestión económico-financiera mediante el ejercicio de la función interventora y, en los términos, condiciones y alcance que se determine en cada caso por la Intervención General de la Administración del Estado, el control financiero permanente y la auditoría pública. La disposición adicional primera de la Circular 2/2009, de 16 de septiembre, sobre auditoría pública de la Intervención General de la Administración del Estado, autorizó a la Intervención General de la Defensa para dictar instrucciones que la permitiesen adaptarse a las particularidades de su entorno.

Al mismo tiempo, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en su artículo 3, exige que las Administraciones Públicas sirvan con objetividad los intereses generales y actúen de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho, y determinando que en sus relaciones se rigen por el principio de cooperación y en su actuación por los criterios de eficiencia y servicio.

Al igual, el artículo 69 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, exige adecuar la gestión económico-financiera al cumplimiento de la eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.

En consecuencia, se impone una racionalización de recursos y medios para obtener los objetivos previstos, como establecía tanto el Plan de Austeridad del Gobierno anterior como el del actual, junto con la necesidad de una gestión en la que primen los principios de transparencia, de competencia y de planificación estratégica.

Las habilitaciones legales permiten que se elabore un «Plan de Control» independiente y técnico para evaluar la gestión de los programas especiales con el fin que se pueda verificar el estricto cumplimiento de las disposiciones que regulan los procesos de obtención y mantenimiento de los recursos materiales y que se encuentran regulados en la Orden Ministerial 37/2005, de 30 de marzo, que reglamenta el proceso de Planeamiento de la defensa, y establece que el planeamiento de recursos tiene por finalidad la obtención de los recursos financieros, materiales y humanos para dotar a las Fuerzas Armadas de las capacidades militares aprobadas en el objetivo de capacidades militares. Junto con la Instrucción 2/2011, de 27 de enero, del secretario de Estado de Defensa, que reguló el proceso de planeamiento de los recursos financieros y materiales, dictada en desarrollo de la referida Orden Ministerial, que estableció un nuevo sistema de planeamiento de los recursos financieros y materiales para satisfacer, tanto las necesidades que derivan de los objetivos de capacidad militar como las que derivan de otros objetivos del Departamento no vinculados al Planeamiento Militar, pero que asimismo contribuyen al cumplimiento de los objetivos de la política de defensa.

Estos nuevos sistemas que regulan los procesos de planificación y programación de los recursos materiales con un enfoque integral han de permitir una ejecución coordinada de los mismos, exigen no sólo que se garantice la obtención ordenada de los recursos materiales y la asignación eficiente de los recursos financieros, sino que puedan verificarse de forma concomitante por un órgano de control que no tome decisiones ni acción directa en los procesos, como es la Intervención General de la Defensa. En una palabra, realizar una auditoría permanente durante su ciclo de vida por un órgano de control independiente para sí obtener una transparencia total.

Por otra parte, la Instrucción 128/2007, de 16 de octubre, de la Secretaría de Estado, aprobó en el ámbito de la gestión un procedimiento para la prestación de los servicios de análisis de costes y precios en el espacio del Ministerio de Defensa, y encomendó al Grupo de Evaluación de Costes de la Subdirección General de Contratación un amplio conjunto de servicios con el fin de facilitar en el ámbito del Departamento una información adecuada para adoptar decisiones de gestión que requieren el conocimiento de los costes, que se describen en su Anexo I⁴⁶.

⁴⁶ 1. Estimación de precios y costes de los proyectos de inversión y de los programas. 2. Apoyo directo a las Oficinas de los Programas. 3. Evaluación de cotizaciones presentadas por las empresas. 4. Auditoría de ofertas presentadas por las empresas.

Es claro que esta amplitud de servicios ha resultado de gran utilidad a los órganos del Departamento y de contratación que lo precisaron, proporcionando información y elementos de análisis adecuados para soportar el planeamiento de los recursos materiales, la programación económica y la presupuestación de los gastos, junto con la negociación de precios conforme al artículo 75 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público⁴⁷, y se ha constituido como un elemento de apoyo imprescindible para la toma de decisiones del director de Asuntos Económicos como autoridad de precios, conforme se establece en el artículo 6 de la Orden DEF/3389/2010, de 28 de diciembre, de delegación de competencias en el ámbito del Ministerio de Defensa. Sin embargo, carece de competencias en materia de control económico-financiero en cuanto no puede ejecutar sus procesos al ser un instrumento ante todo de gestión y no de control, que no es su campo de acción.

Otro hecho que exige corrección en materia de control es el derivado del antiguo artículo 75.5 (hoy 87.5⁴⁸) de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, que aflora al fiscalizar la inversión de cantidades de los contratos adjudicados por procedimiento negociado o diálogo competitivos sujetos a precios provisionales, en los que no consta su cierre a través de un proceso que fije su precio cierto, con la determinación de sus costes incurridos y los beneficios del adjudicatario y que normalmente están ligados a los grandes programas de armamento y material. Hecho que causa graves perjuicios a la Hacienda Pública, por lo que se ha de corregir, posibilitándose que las auditorías de costes incurridos sean ejecutadas por parte de la Intervención General de Defensa.

En orden a atender las necesidades que derivan del Plan de Austeridad, aprobado y modificado por los Acuerdos del Consejo de Ministros de 29 de enero, 30 de abril y 20 de mayo de 2010 y por el nuevo Gobierno⁴⁹, se exige la elaboración de un Plan de Control del Gasto por la

5. Auditoría de los precios y costes unitarios. 6. Auditorías de los costes incurridos en la ejecución del contrato. 7. Análisis de los costes de ejecución de los contratos y de los márgenes de beneficio. 8. Análisis de los costes de los servicios públicos. 9. Análisis del coste de actividades de las unidades centros y organismos. 10. Informes previos a las órdenes de proceder que aprueba el secretario de Estado.

⁴⁷ Hoy artículo 87 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

⁴⁸ BOE, nº 276, de 16 de noviembre de 2011, contiene el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.

⁴⁹ Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público. El

Secretaría de Estado, que, de acuerdo con las competencias asignadas por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y el Real Decreto 1287/2010, de 15 de octubre, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Defensa, le corresponden su ejecución a la Intervención General de la Defensa, para así verificar y controlar el seguimiento de las inversiones hechas en los principales grandes programas de sistemas de armas e inversiones militares.

Asimismo, la Disposición Adicional primera de la Circular 2/2009, de 16 de septiembre, de la Intervención General de la Administración del Estado sobre auditoría pública autoriza a la Intervención General de la Defensa dictar las Instrucciones que contemplen sus particularidades para la aplicación y adaptación de la misma en su ámbito competencial, por lo que se hace necesario una acción conjunta al máximo nivel entre gestión y control económico que permita unos resultados más eficientes. Como líneas de actuación exigirá:

– *Una planificación estratégica.* No basta con cubrir las necesidades de hoy, sino que hay que cerrar la gestión de las del futuro. Para ello se hace necesaria una planificación del control organizada y coordinada con los órganos directivos al más alto nivel de los departamentos ministeriales en la que se prime el concepto de «responsabilidad». Toda acción ha de tener un responsable. Al tiempo que se prima la acción preventiva y de tutela. El instrumento en que se materializa esta pauta es el «Plan de Control Estratégico de Programas Especiales por legislatura de la Intervención General de la Defensa» junto con los «Planes Anuales de Auditorías», que ya elaboran la Intervención General de Defensa y la IGAE.

Este Plan ha de definir las estrategias de control a largo, medio y corto plazo, con un sistema corrector de una reevaluación constante, ya que el entorno de seguridad global cambia rápidamente. Se han de separar necesidades de deseos. Cada propuesta debe ser considerada a la luz de lo asequible y sostenible en el tiempo. El control ha de ser un examen exhaustivo en el que la eficiencia en el consumo de recurso ha de ser consecuente con nuestras necesidades y capacidades reales. Para poder ejecutar esta tarea con economía de medios y sin incrementar los recursos, optimizando el esfuerzo y maximizando su utilidad, deberá establecerse un procedimiento con competencias definidas con criterios racionales del control económico. Este Plan verificará y analizará el cumplimiento del ciclo de vida de los principales programas de adquisiciones de sistemas de armas e inversiones

militares y su mantenimiento o sostenimiento desde la fase de planeamiento hasta su baja en los inventarios respectivos, por lo que su trazabilidad permitirá una auténtica transparencia⁵⁰.

⁵⁰ – **Su objeto** sería:

- Programas cuyo desarrollo se realiza en cooperación internacional.
- Programas en cuya financiación participan otros Ministerios.
- Programas de armamento y material cuyo coste de obtención supere los cien millones de euros o, sin superar dicha cuantía, cuando tenga asociado un alto contenido tecnológico o industrial o éste sea de carácter estratégico.
- Programas de infraestructura que por su complejidad o porque en los mismos participen varios ejércitos así lo determine el director general de Infraestructura, independientemente de la cuantía presupuestada.
- Programas CIS que determine el director general de Infraestructura en función de su impacto en la organización o del riesgo que podría derivarse de eventuales desviaciones en su plazo de desarrollo y/o en su alcance.
- Programas en los que por sus especiales características así lo determine el secretario de Estado de Defensa.

– **Y su contenido:**

Además de las específicamente económico-financieras, verificar que por parte de los responsables directos de los programas se han analizado, considerado o valorado:

- Los aspectos industriales que puedan condicionar las alternativas de obtención y sus riesgos asociados, identificando los sectores que pudieran estar implicados y valorando el impacto en las capacidades industriales nacionales, con especial atención a las de carácter estratégico.
- La influencia que la evolución de los aspectos competitivos de mercado de los sectores industriales de actividad implicados pueda tener en el proceso de obtención a lo largo del mismo.
- Los aspectos tecnológicos que puedan condicionar las alternativas de obtención y sus riesgos asociados, valorando la posibilidad de abordar desarrollos tecnológicos en áreas de interés estratégico.
- Las iniciativas, proyectos y programas en marcha que existan en el ámbito internacional, tengan o no participación española, y puedan guardar relación con la solución y satisfacer sus requisitos. Analizar sus riesgos.
- Las posibilidades de establecer acuerdos de cooperación industrial y compensaciones derivadas de las alternativas de obtención contempladas. Analizar sus riesgos.
- Los aspectos logísticos que puedan condicionar las alternativas de obtención y sus riesgos asociados. Se observarán con especial atención los criterios básicos descritos en la Instrucción 5/2008, de 15 de enero, de la Secretaría de Estado de Defensa, por la que se regula el sostenimiento del armamento y material.
- El ciclo de vida de la solución, el coste asociado a cada alternativa de obtención, identificando las economías de escala, dinámicas, de ámbito u otras potenciales fuentes de reducción de costes.
- La estimación del margen de desviación posible en relación al coste de adquisición.
- El impacto económico directo e indirecto que se derive de cada alternativa de obtención.
- Para cada alternativa, las posibilidades de obtener la solución atendiendo al plazo propuesto.
- Las posibilidades de financiación de acuerdo al calendario propuesto y, en su caso, establecer una distribución por anualidades de los recursos financieros necesarios.

– *Instrumentos de control*. Ya no basta con los sistemas tradicionales de fiscalización, control permanente y auditoría⁵¹, y, como señala Mario Garcés Sanagustín⁵², aunque cabe hacer frente a los nuevos retos al amparo del artículo 159, apartados a), b) y f) de la Ley General Presupuestaria, se hace necesario ampliar el control a la «fase preparatoria», donde se analizan las operaciones y procedimientos. Como señala el informe de la OCDE anteriormente señalado, al igual que recogió el *Handbook on Curbing Corruption in Public Procurement*, es en esta fase donde se producen los mayores riesgos de integridad en la contratación pública⁵³ para poder hacer una evaluación y control reales y transparentes⁵⁴.

- La planificación estratégica de las actividades de contratación y determinar un calendario de hitos contractuales y actuaciones en general, atendiendo a la situación actual y evolución previsible del mercado de referencia.

- Comprobar los estudios de costes sobre las revisiones de precios, modificaciones y retrasos en la ejecución de los programas.

⁵¹ Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Artículo 142. Objetivos del control. Artículo 143. Ámbito y ejercicio del control. Artículo 144. Principios de actuación y prerrogativas. Artículo 159. Contenido del control financiero permanente. Artículo 160. Informes de control financiero permanente. Artículo 161. Informes de actuación y seguimiento de medidas correctoras. Artículo 165. Plan anual de auditorías. Artículo 166. Informes de auditoría.

⁵² GARCÉS SANAGUSTÍN, Mario: «El control de los contratos en la colaboración público-privada», *Rev. Presupuesto y Gasto Público*, nº 45/2006, págs. 117-127.

⁵³ OCDE: *L'intégrité dans les marchés publics*, 2007, INAP, traducción de Isabel Sánchez Gil, págs. 29-31. Se destacan:

- La falta de una evaluación adecuada de necesidades, ya sea en el sector público por omisión de planificación, fallos en la realización de una presupuestación realista o ausencia de análisis de las capacidades del sector empresarial.

- Contratación pública no alineada con el proceso general de toma de decisiones sobre inversiones en los departamentos.

- Los requisitos no se definen adecuada ni objetivamente. Especificaciones técnicas, hechas a medidas de una compañía, vagas e imprecisas. Selección y criterios de concesión no definidos clara y objetivamente, admisión de compañías no cualificadas.

- Se eligen procedimientos no adecuados o irregulares. Interferencias de funcionarios de alto nivel.

- Procesos previos de preparación de licitaciones insuficientes.

Circunstancias que dan lugar a:

- La compra o inversión innecesaria. Normalmente inducida por una compañía y que tiene escaso o nulo interés para la sociedad.

- Se instauran nuevos sistemas con escasos o nulos beneficios.

- La inversión no se justifica económicamente o perjudica la seguridad o medio ambiente.

- Se sobrevaloran bienes o servicios para favorecer a un proveedor concreto.

- Se pagan favores o se aseguran para el futuro.

⁵⁴ Se precisa:

- Exigir la definición de los objetivos que permitan medir periódicamente su consecución en términos de eficiencia y calidad del servicio o avances de infraestructura o sistema de armas.

– *Control concomitante* que permita agilizar la vida de estos proyectos o contratos para así poder adaptarse a los cambios macroeconómicos, tecnológicos y necesidades de interés general. De esta manera ante cualquier requerimiento de conocimiento e información se podrá atender con total transparencia.

Se cerraría este control, además de las verificaciones previstas en la Ley General Presupuestaria, sobre el desarrollo del control de la inversión y los modelos de auditoría operativa⁵⁵.

IV. EL PROBLEMA DE LOS LÍMITES A LA TRANSPARENCIA

Varios son los desafíos que plantea esta nueva *Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno*, analizando el Pro-

– De esta manera el órgano de control interno formulará opinión independiente sobre la viabilidad, ejecutabilidad y funcionalidad de los fines que se hallen expresados con nitidez y precisión al basarse en índices de medición o indicadores de cumplimiento que permitan advenir, con garantías, los compromisos contractuales asumidos. De estos datos se dará conocimiento a los órganos gestores para que se incorporen a los procesos de prelicitación e información pública. De esta manera, como señala el mismo autor, se preserva la transparencia del proceso e incluso se facilita la incorporación de mejoras del operador privado cuando sea factible.

– Emitir opinión sobre la idoneidad y viabilidad del proyecto a fin de determinar las variables que garanticen la explotación del proyecto en términos económicos y financiero, tanto para el proveedor privado como las actividades de las Administraciones públicas.

– Obtención de una opinión de la gestión de riesgos y contingencias de manera que la prima de decisión discrecional de orden político se lleve a la mínima expresión, ya que la larga duración de estos procesos exige estructuras consolidadas que no puedan ser alteradas por el devenir de los cambios políticos.

⁵⁵ Que permiten hacer:

1. *Auditoría de programas presupuestarios*. Consistente en el análisis de la adecuación de los objetivos y de los sistemas de seguimiento y autoevaluación desarrollados por los órganos gestores, la verificación de la fiabilidad de los balances de resultados e informes de gestión, así como la evaluación del resultado obtenido, las alternativas consideradas y los efectos producidos con relación a los recursos empleados en la gestión de los programas y planes de actuación presupuestarios.

2. *Auditoría de sistemas y procedimientos*. Consistente en el estudio exhaustivo de un procedimiento administrativo de gestión financiera con la finalidad de detectar sus posibles deficiencias o, en su caso, su obsolescencia y proponer las medidas correctoras pertinentes o la sustitución del procedimiento de acuerdo con los principios generales de buena gestión.

3. *Auditoría de economía, eficacia y eficiencia*. Consistente en la valoración independiente y objetiva del nivel de eficacia, eficiencia y economía alcanzado en la utilización de los recursos públicos.

4. La Intervención General podrá determinar la realización de auditorías en las que se combinen objetivos de auditoría de regularidad contable, de cumplimiento y operativa.

yecto esperamos que se depuren algunos escollos que humildemente apreciamos en su texto, y apuntamos algunas reflexiones, ya que se encuentra dentro del periodo de enmiendas en el Congreso. Así, en cuanto al ámbito subjetivo de aplicación de la norma, el artículo 2 es enumerativo, sin embargo, la precisión efectuada en el artículo 3, al hablar de los *sujetos obligados a suministrar información*, puede vaciar de contenido el citado precepto, ya que en su último párrafo establece que «esta obligación se extenderá a los adjudicatarios de contratos del sector público en los términos previstos en el respectivo contrato». Esta dejación legal a favor de la relación contractual en la práctica puede dar lugar a serios problemas en materias del ejercicio de control, en tanto que se deja al arbitrio de una de las partes la ejecución de un derecho del que no es sujeto activo, y con la consabida picaresca española, ¿qué recurso tendrá un auditor público cuando un gestor y contratista convienen en no incluir esta obligación?, ¿no se está controlando el destino de fondos públicos? Circunstancias como la descrita puede vaciar el contenido de esta norma.

Por otra parte, el nuevo texto legal, en su artículo 11.1, hace una enumeración de *los límites al derecho de acceso de la información* de forma taxativa:

1. *El derecho de acceso podrá ser restringido cuando acceder a la información suponga un perjuicio para:*

- a) *La seguridad nacional.*
- b) *La defensa.*
- c) *Las relaciones exteriores.*
- d) *La seguridad pública.*
- e) *La prevención, investigación y sanción de los ilícitos penales, administrativos o disciplinarios.*
- f) *La igualdad de las partes en los procesos judiciales y la tutela judicial efectiva.*
- g) *Las funciones administrativas de vigilancia, inspección y control.*
- h) *Los intereses económicos y comerciales.*
- i) *La política económica y monetaria.*
- j) *El secreto profesional y la propiedad intelectual e industrial.*
- k) *La garantía de la confidencialidad o el secreto requerido en procesos de toma de decisión.*
- l) *La protección del medio ambiente.*

2. *La aplicación de los límites será justificada y proporcionada a su objeto y finalidad de protección y atenderá a las circunstancias del caso concreto, especialmente a la concurrencia de un interés público o privado superior que justifique el acceso.*

Consideramos que ésta es una relación en el que el bien jurídico protegido es múltiple y de diversos niveles, sin embargo, se pueden resumir en un término como es el interés público en general, no obstante esta circunstancia también se produce en otros supuestos y no están sujetos a reserva. La lista de límites establecida por nuestro Texto Constitucional, en su artículo 105, sólo limita «el acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos, salvo en lo que afecte a la seguridad y defensa del Estado, la averiguación de los delitos y la intimidad de las personas». Luego se plantea que hay dos niveles de límites: los amparados constitucionalmente y los que no. Y en materia de defensa se introducen dos variables: seguridad nacional, término ausente en nuestra legislación y defensa nacional que nos obliga acudir por reenvío normativo a otras normas explicativas del concepto, como la Ley Orgánica 6/1980, de 1 de julio, que regula los criterios básicos de la defensa nacional⁵⁶, para así encontrar su definición y contenido, ¿no hubiera sido más preciso acudir a los supuestos de la Ley 9/1968, de 5 de abril, sobre secretos oficiales?⁵⁷ Como señalaba el canciller Otto von Bismarck en el siglo XIX: «El que quiere proteger todo acaba por proteger nada.» ¿Con qué criterio se califican y gradúan las actuaciones como limitativas del derecho de transparencia? Westin señaló que los Estados totalitarios se apoyan en el secreto respecto del régimen y la visibilidad de los grupos e individuos, mientras que la sociedad democrática descansa sobre el control al gobierno y el respeto a la privacidad. En consecuencia,

⁵⁶ La Ley Orgánica 6/1980, de 1 de julio, que regulaba los criterios básicos de la defensa nacional, la definió la defensa nacional así: «*La disposición, integración y acción coordinada de todas las energías y fuerzas morales y materiales de la nación ante cualquier forma de agresión, debiendo todos los españoles participar en el logro de tal fin. Tiene por finalidad garantizar de modo permanente la unidad, soberanía e independencia de España, su integridad territorial y el ordenamiento constitucional, protegiendo la vida de la población y los intereses de la patria en el marco de lo dispuesto en el artículo 97 de la Constitución.*» No volvemos a encontrar una nueva definición en las leyes orgánicas posteriores sobre la defensa nacional, ni en las directivas derivadas de ellas, pero, aunque con distintas palabras, en todas se insiste en la necesidad de implicar a toda la sociedad en la defensa de nuestra nación, fomentando en el pueblo español la conciencia de una política de defensa acorde con la realidad económica y social de España que permita el cumplimiento de los compromisos internacionales y que refuerce los lazos de unión de la sociedad y sus Fuerzas Armadas.

⁵⁷ BOE, nº 84, de 6 de abril de 1968, y modificada por la Ley 48/1978, de 7 de octubre, BOE, nº 243, de 11 de octubre de 1978.

ninguno de los dos derechos contrapuestos es absoluto. Es imprescindible conseguir un equilibrio entre ambos derechos⁵⁸.

Es cierto que el secreto o reserva es una auténtica garantía para el Estado que se va a contraponer al derecho de transparencia de los ciudadanos, tiene que clarificarse esta situación, pese al elemento moderador del párrafo segundo del citado artículo 11, ya que no toda la defensa nacional ni la seguridad pueden estar sujetas a reserva.

Así es claro que la información militar es valiosa para el Estado y constituye una reserva esencial en la protección de la soberanía. Sin embargo, conviene clarificar otros valores que se incluyen en esta relación limitativa de esta norma que se justifica principalmente por su interés público. Hay que establecer unos límites que sean proporcionales a la garantía de la propia permanencia del Estado y la salvaguardia de sus intereses esenciales. Desde un punto de vista práctico, el uso de conceptos jurídicos indeterminados, como los descritos en el artículo 11.1, darán lugar a situaciones de conflictos que precisarán de una regulación reglamentaria o de una labor interpretativa y jurisprudencial del organismo regulador o de los tribunales.

Como ejemplo podemos establecer un conjunto de conceptos que pueden exigirse transparencia, pero que al mismo tiempo se puede limitar información, y viceversa, como: 1. Partidas presupuestadas y ejecutadas. 2. Asignaciones especiales de fondos o recursos. 3. Sistemas de financiación alternativos. 4. Evolución de los gastos militares. 5. Evolución de los gastos en defensa y de seguridad. 6. Evolución productiva, financiera y comercial de las empresas de armamento. 7. Impacto del gasto militar. 8. Capacidades tecnológicas, etc.

Por otra parte, desde el punto de vista doctrinal se plantean serias dudas, como señalan los constitucionalistas chilenos al tratar este asunto, Pablo Contreras y Gonzalo García⁵⁹, en diversos puntos como es el límite de la libertad de expresión de los funcionarios públicos, cuando sus superiores niegan o desconocen la información solicitada. Habrá que delimitar los aspectos circunstanciales para ejecutar el derecho de transparencia, como hace Javier Cremades al establecer si las expresiones se realizaron en el lugar de trabajo o no, si las ex-

⁵⁸ *Op. cit.*, José Luis PIÑAR, pág. 64; WESTIN, A. F. (1967): *Privacy and Freedom*. Atheneum, New York.

⁵⁹ GARCÍA, Gonzalo, y CONTRERAS, Pablo: «Derecho de acceso a la información en Chile: nueva regulación e implicancias para el sector de la defensa nacional», págs. 137-175. *Estudios constitucionales, Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, año 7, nº 1, Santiago de Chile, 2009.

presiones trataban sobre el propio trabajo y si las expresiones eran de interés público⁶⁰.

Señala Peter Hustinx, supervisor europeo de Protección de Datos, en su informe 2005:4⁶¹, que la transparencia tiene tres características: el proceso de elaboración de decisiones por los entes públicos, que ha de ser abierto y participado; las decisiones, que deben ser motivadas y razonables, y la información, que sirve de base a la adopción de decisiones, debe ser, en la medida de lo posible, accesible al público.

El Premio Nobel Stiglitz, en relación a estos límites reservados, sostiene en cuanto a la transparencia de los procesos de formación de las decisiones que

«el único argumento que podría tener alguna validez [para mantener en secreto la toma de decisiones] es que, a veces, ocultar información puede proporcionar una ventaja táctica en el juego de la negociación política. Pero [...] en general, proceder en secreto no se justifica ni por la seguridad nacional ni como requisito previo al debate racional y reflexivo, ni siquiera por una necesidad táctica dentro de una estrategia más amplia, sino que sirve más bien como un manto detrás del cual los grupos particulares pueden imponer mejor sus intereses al margen del escrutinio público»⁶².

El secreto no sólo oculta las deficiencias del gobierno, también puede agravarlas y menciona tres razones al respecto: «porque dificulta que se establezcan compromisos creíbles; agudiza la competencia destructiva, y vuelve escasa la información». En este último aspecto considera que

«[...] si hubiese menos secreto no sólo aumentaría el flujo de la información, sino también reducirían las actividades que generan y buscan renta y conducen a un flujo de información distorsionada».

Concluyendo que, si la información es escasa, se convierte en un bien valioso, y se crean mercados y surgen personas con intereses para mantener la escasez artificialmente creada, de manera que se darán todo tipo de pseudoargumentos que impedirán la transparencia para mantener sus propios intereses. Es deber de los Estados adoptar medidas que tengan como objetivo garantizar la defensa y la seguridad pública con todos los instrumentos que ponga en sus manos el Estado de derecho y el principio de legalidad. Ello exige un

⁶⁰ CREMADES, JAVIER: *Los límites de la libertad de expresión en el ordenamiento jurídico español*, pág.167. Ed. La Ley, Madrid, 1995.

⁶¹ <http://www.edps.europa.eu/EDPSWEB/webdav/site/mySite/shared/Documents/Consultation/Opinions>.

⁶² STIGLITZ, Joseph E.: «Economía y gobierno: los usos privados de los intereses públicos, incentivos e instituciones», en *Planeamiento y Desarrollo*, vol. 30, nº 1, Santa-fé de Bogotá (1999).

marco legal claro que permita la actuación de las Fuerzas Armadas y de Seguridad y de los jueces y tribunales, pero que respete los derechos y libertades constitucionales de las personas.

Por eso consideramos que la solución en materia de seguridad y defensa es acorde con la formulada por el profesor José Luis Piñar Mañas y puede aplicarse las mismas premisas que él establece para determinar el justo equilibrio entre seguridad y protección de datos:

«– Es falsa la pretendida contradicción entre seguridad y libertad y entre seguridad y protección de datos.

– Los poderes públicos deben adoptar medidas para garantizar la seguridad pública.

– Las medidas que se adopten deben ser necesarias y proporcionadas.

– Tales medidas deben ser respetuosas con los derechos fundamentales y, en particular, con la protección de datos.

– Deberán respetar los principios configuradores del contenido esencial del derecho a la protección de datos: *habilitación legal suficiente, información, finalidad, calidad del dato, seguridad y control independiente*⁶³.»

Como señala Thomas Blanton, director de la National Security Archive en la George Washington University, los principios que deben informar la legislación de transparencia deben ser:

«a) *La información pertenece a los ciudadanos, no a los gobiernos.*

b) *Las excepciones al principio anterior deben ser muy limitadas y deben estar expresamente previstas en la ley.*

c) *Las excepciones deben basarse en daños identificables en relación con específicos intereses públicos (no con abstractos intereses generales).*

d) *Incluso cuando exista un daño identificable, éste debe ser superior al interés público que se atiende mediante la aportación de información.*

e) *La garantía de la transparencia debe atribuirse a los jueces o a una autoridad independiente*⁶⁴.

De lo contrario, las exigencias de la seguridad junto con la protección de datos personales pueden llevar a una sociedad enormemente opaca. La información puede considerarse de acceso restringido, cuando no imposible, bien por hipotéticos motivos de seguridad, bien

⁶³ PIÑAR MAÑAS, JOSÉ LUIS: *Seguridad, transparencia y protección de datos: el futuro de un necesario e incierto equilibrio*, págs. 5 y 6, Documento de trabajo 147/2009, Fundación Alternativas.

⁶⁴ BLANTON, THOMAS S.: «The Openness Revolution. The Rise of a Global Movement for Freedom of Information», en *Development Dialogue*, nº 1, pág. 10, 2002.

en aras de un pretendido respeto a la privacidad. Por ello, junto con la seguridad y la protección de datos, es necesario incorporar el derecho a la transparencia, ya que el no facilitar el acceso a documentos o a informaciones en poder de las Administraciones públicas so pretexto de ser contrario a la Ley de Protección de Datos o la Seguridad encierra simplemente, en muchas ocasiones, la intención nada confesable de ocultar dicha información por pura conveniencia de quien dispone de ella. Por ello cuando se fundamenta la restricción de la transparencia en la seguridad o defensa tales medidas han de ser respetuosas con los derechos fundamentales, pues de lo contrario se estaría sufriendo la primera y capital derrota de la democracia: restringir el marco de libertades y derechos que caracteriza a las sociedades occidentales.

Los principios a seguir son claros, los que emanan de la Directiva 95/46/CE, que establece, en su artículo 3.2, que la misma no se aplica al tratamiento de datos:

«[...] efectuado en el ejercicio de actividades no comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario, como las previstas por las disposiciones de los títulos V y VI del Tratado de la Unión Europea y, en cualquier caso, al tratamiento de datos que tenga por objeto la seguridad pública, la defensa, la seguridad del Estado (incluido el bienestar económico del Estado cuando dicho tratamiento esté relacionado con su seguridad) y las actividades del Estado en materia penal.»

La Directiva, pues, no se aplica ni en el ámbito del segundo pilar (política exterior y de seguridad común), ni en el del tercero (cooperación policial y judicial en materia penal). Ésta es la solución adoptada por nuestra Ley Orgánica de Protección de Datos al establecer, en su artículo 2.2.c), que la misma no se aplica «a los ficheros establecidos para la investigación del terrorismo y formas graves de delincuencia organizada» [en el mismo sentido, art. 4.c) de su Reglamento de desarrollo].

Finalmente, consideramos un acierto las soluciones aportadas por los artículos 12 y 13, en cuanto a *protección de datos personales y acceso parcial*, ya que serán los instrumentos que pueden operar ante las posibles ineficiencias en la aplicación práctica de la norma junto a la labor interpretativa y correctiva de la futura Agencia Estatal de Transparencia, Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios prevista en sus artículos 20 y 21 del Proyecto de Ley y la Agencia de Protección de Datos conforme a su disposición adicional quinta. Pese a las salvaguardias establecidas consideramos que hará falta una labor cognoscitiva e interpretativa por parte de las instancias judiciales supremas. En consecuencia, se han de evitar resoluciones contradictorias, como las acontecidas en materia de seguridad

entre las altas instancias judiciales, así el Tribunal Constitucional, en la sentencia 292/2000, al analizar la relación entre protección de datos y seguridad en los siguientes términos cuando señala que

«9. En cuanto a los límites de este derecho fundamental no estará de más recordar que la Constitución menciona en el artículo 105.b) que la ley regulará el acceso a los archivos y registros administrativos, salvo en lo que afecte a la seguridad y defensa del Estado, la averiguación de los delitos y la intimidad de las personas (en relación con los arts. 8.1 y 18.1 y 4 CE), y en numerosas ocasiones este Tribunal ha dicho que la persecución y castigo del delito constituye, asimismo, un bien digno de protección constitucional a través del cual se defienden otros como la paz social y la seguridad ciudadana. Bienes igualmente reconocidos en los artículos 10.1 y 104.1 CE (por citar las más recientes, SSTC 166/1999, de 27 de septiembre, FJ 2, y 127/2000, de 16 de mayo, FJ 3.a; ATC 155/1999, de 14 de junio). Y las SSTC 110/1984 y 143/1994 consideraron que la distribución equitativa del sostenimiento del gasto público y las actividades de control en materia tributaria (art. 31 CE) como bienes y finalidades constitucionales legítimas capaces de restringir los derechos del artículo 18.1 y 4 CE.

Por el contrario el Tribunal Supremo, dictaminó, en su sentencia de 29 de enero de 2008, en relación con el acuerdo «secreto» del Pleno del CGPJ de 7 de julio de 2004 sobre normas de seguridad, que tal acuerdo no había de ser publicado en base a que las medidas de seguridad por las que se rige el acceso a los edificios judiciales no son disposiciones generales regidas por el principio de publicidad, sino normas de funcionamiento interno de un servicio del Estado dictadas en el ejercicio de la potestad de autoorganización que le corresponde, y por tanto son medidas que se aplican a los ciudadanos sin que éstos sepan en qué consisten.

V. RECAPITULACIÓN FINAL

La actual situación de crisis económica y las consecuencias que conlleva han dejado al descubierto que las instituciones de control, como otras instancias supervisoras, no han estado, en muchos casos, a la altura de las circunstancias o de lo que de ellas se esperaba. Esto no es nuevo, ni se produce en los últimos años, pero sí adquiere ahora con la crisis una dimensión mayor y las limitaciones e ineficacias de nuestras instituciones de control son más evidentes. Sin embargo, sólo con transparencia no se mejorará la situación, la nueva Ley será una ventana abierta para que entren aires nuevos y cambiarán los comportamientos de gestores y controladores.

El control, ya sea externo o interno, cuenta con elementos no desdenables para la salida de crisis, ya sea a la hora de controlar, asesorar o simplemente aportando datos reales de déficit y deuda sin te-

ner que recurrir a estudios y auditorías de firmas y profesionales privados con el añadido de gasto que genera.

Se pone de manifiesto la necesidad de una reflexión crítica sobre el funcionamiento de estas instituciones que analice las causas profundas de sus ineficiencias y promueva una reforma radical de su actuación a fin de que puedan servir a la causa de la transparencia, el control y la mejora de la gestión financiera pública, dado que de lo contrario no faltarán voces que cuestionen su propia existencia. Todo ahorro en control genera economías y transparencia en la gestión.

Como reflexión final, en líneas generales, la mejora del control externo e interno exige:

- Transformar el actual modelo en un sistema más coordinado, ágil y eficiente de manera que todos los órganos de control fueran coordinados hacia un mismo fin y que su esfuerzo redunde directamente en la gestión corrigiendo y mejorándola.

- Reforzar la independencia de las personas que ejercitan la acción de control, primando su perfil técnico, ya que su prestigio y credibilidad se logrará por la cualificación y el rigor técnico de sus informes de fiscalización y asesoramiento. Si no hay independencia es imposible la transparencia.

- Inmediatez en las acciones de control en el tiempo y en el espacio. Un control lejano en el tiempo y en el espacio pierde fuerza, y su papel preventivo y disuasorio se difumina. Luego han de ser oportunos y útiles a sus destinatarios.

- Ser más transparentes y responsables explicando sus actuaciones e informes y enviando mensajes con recomendaciones claras y contundentes a los gestores sobre la necesidad de una gestión financiera pública responsable y eficaz. La transparencia exige claridad y razonabilidad.

- Calidad y utilidad de sus informes. Un trabajo rutinario es antieconómico e ineficiente. Ha de tener claridad expositiva, opiniones precisas sobre los diversos aspectos de la gestión financiera pública, dar recomendaciones claras y factibles de mejora de la gestión pública.

- Exigir a las entidades públicas que conozcan sus costes de gestión y exigir estudios y planes económicos que aseguren la financiación de sus inversiones y planes de viabilidad y equilibrio financiero realistas sobre sus ingresos y gastos que, ante situaciones de crisis como las que nos encontramos, aseguren su adecuado funcionamiento económico-financiero.

En cuanto a la acción directa en el control del gasto de defensa, ya se ha iniciado esta tarea al incluir el control de programas al Plan de Auditorías del Ministerio de Defensa y, por consiguiente, al del Estado. En consecuencia se trata de evitar la falta de recurso que existe, como se acredita con la información publicada sobre la situación económica de los programas especiales (PEAs) de 2/10/2011⁶⁵ y que obligan a un cambio.

De un sencillo análisis de estos datos económicos se observa la existencia de:

1º *Problemas de financiación y pagos con cargo al presupuesto del MINISDEF*. Estos suponen un 400% de los presupuestos anuales de Defensa, donde el 70% de los recursos están asociados a la gestión de personal (crisis de deuda en el MINISDEF)⁶⁶.

2º *Sistemas deficientes de gestión económica de programas* con debilidades significativas en las actividades de estimación de costes, evaluación de precios y control de costes incurridos.

3º Desviación media del 32%. Siendo las más significativas la de los programas: A-400M, 59%; NH-90, 95%; Leopardo, 25,7%.

En cuanto a sus causas, las podemos resumir en:

– Sistemas de gestión de programas donde prevalece la eficacia sobre la eficiencia. Las razones son simples:

- La gestión de los programas recae en gran parte en los Cuarteles Generales, que son los usuarios.

- La financiación de los programas se articula a través de los préstamos del Ministerio de Industria.

- ✓ El pago por el MINISDEF se difiere en el tiempo de forma excesiva.

- ✓ Se diluye el principio de responsabilidad y rendición de cuentas.

- ✓ El cliente (Cuartel General) no adquiere conciencia del coste (antecedentes F-18 y quiebra del principio «NADA ES GRATIS».

⁶⁵ <http://www.infodefensa.com/?noticia=los-programas-especiales-de-armamento-registran-una-desviacion-de-corte-del-32-de-media>. Consultado 2/01/2012.

⁶⁶ BOE, nº 217, de 8 de septiembre de 2012. Real Decreto-ley 26/2012, de 7 de septiembre, por el que se concede un crédito extraordinario en el presupuesto del Ministerio de Defensa para atender al pago de obligaciones correspondientes a programas especiales de armamento por entregas ya realizadas.

GRÁFICO 4
EVOLUCIÓN FINANCIERA DE LOS PROGRAMAS ESPECIALES
DE INVERSIÓN DEL MINISTERIO DE DEFENSA

Denominación del Programa	Fecha	Importe contractual	Gasto autorizado 2009	Importe actualizado 2010	Desviación de millones contractual 2010	Desviación en % contractual 2010
Helicópteros NH-90	2006	1.260,00	1.260,00	2.463,00	1.203,00	95,5
Avión de transporte A-400M	2001	3.452,50	4.442,50	5.493,00	2.040,50	59,1
Buque de acción marítima (BAM)	2006	322	389	488,4	136,4	38,8
Buque de proyección estratégico (BPE)	2008	360	374,6	461,7	101,7	28,2
Avión EF-2000	1997	9.254,70	9.254,70	11.718,00	2.463,30	26,6
Submarino S80	2003	1.775,90	2.135,50	2.212,50	456,6	26
Carro de combate Leopard E	1997	1.909,50	2.390,50	2.399,40	489,9	25,7
Helicóptero de combate Tigre	2003	1.273,50	1.517,30	1.579,60	306,1	24
Vehículo Pizarro (2ª fase)	2003	707,5	786,9	845,4	138	19,5
Misil Iris-T	2004	247,3	284,9	291,5	44,1	17,8
Buque de aprovisionamiento de combate (BAC)	2006	213	228,8	238,5	25,4	11,9
Fragata F-105	2005	750	823	834	84	11,2
Obús REMA 155/52 SIAC	2005	180,5	196	199,8	19,3	10,7
Misil SPIKE-LR	2006	324	364,7	355,5	31,5	9,7
Fragata F-100	1997	1.682,80	2.006,90	1.809,80	127	7,5
Helicóptero UME	2007	76	76	80,4	4,4	5,8
Misil ALAD (Taurus)	2006	57	60,1	60,1	3	5,4
Nodos CIS	2008	59,7	59,7	60,7	1	1,7
Avión apagafuegos UME	2007	44	40,5	40,5	-3,5	-7,8
Total		23.959,90	26.692,50	31.631,80	7.672,00	32

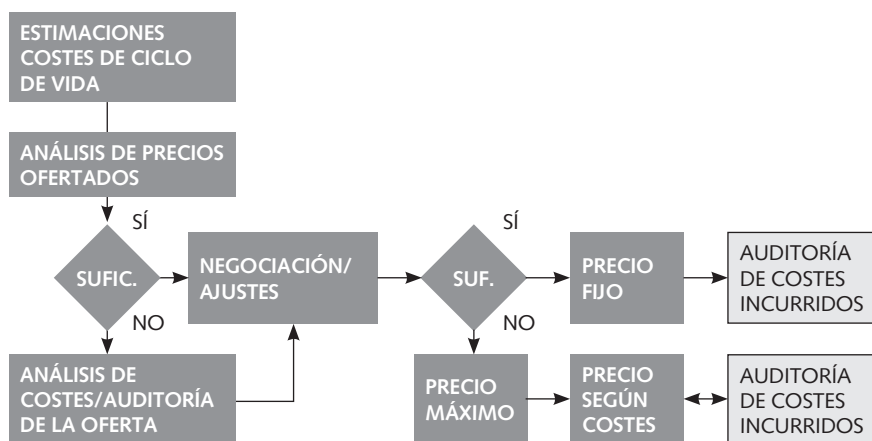
– Estimaciones de generación de fondos en función de los paradigmas falsos es el «síndrome de los Reyes Magos», el mismo que han provocado la burbuja inmobiliaria, ya que no se tienen comprometidos estos recursos.

En cuanto a las acciones correctivas, la nueva Ley de Transparencia exigirá cambios notables como:

– Definición e implantación de un *nuevo proceso de gestión económica de programas* cuyo objetivo sea «adquirir los recursos más adecuados en condiciones de cantidad, calidad y plazo al coste más bajo posible» y que es uno de los paradigmas de la transparencia en materia de defensa⁶⁷.

– *Desarrollo de nuevos instrumentos de supervisión y seguimiento efectivo de la ejecución de los programas.* Para ello sirva de ejemplo este modelo como gestión económica de programas que se llevaría a cabo por el Grupo de Evaluación de Costes (■) y la Intervención General de Defensa (□) y en el que participarían integrados personal de Intervención, Intendencia, Ingenieros:

GRÁFICO 5 **PROPUESTA DE UN PROCESO DE GESTIÓN ECONÓMICA** **DE PROGRAMAS DEL MINISTERIO DE DEFENSA**



– *Propuesta de cuadro de mando para la gestión de programas.* Para lo que hace necesario definir un sistema de indicadores de rendimiento, resultados y estrategia que resulten claves para evaluar la gestión

⁶⁷ BOD, nº 202, de 16 de octubre de 2012, la Instrucción 72/2012, de 2 de octubre, del secretario de Estado de Defensa, por la que se regula el proceso de obtención del armamento y material y la gestión de sus programas.

de los programas con: 1. Indicadores estratégicos. 2. Evaluación de riesgos y vigencia de objetivos. 3. Indicadores operativos de economía, eficiencia y eficacia. 4. Indicadores de calidad. 5. Indicadores de efectividad e impacto. 6. Indicadores financieros.

– Propuesta organizativa para el desarrollo de las funciones de inspección y seguimiento de programas.

Para coordinar estas funciones en las que intervienen diversos cuerpos militares y personal de apoyo como ISDEFE. Se hace precisa la creación de una unidad orgánica que garantice su independencia y transparencia con las siguientes funciones:

a) Inspección:

– Evaluar la ejecución y desarrollo del proceso de gestión económica de programas por los responsables de cada programa.

– Evaluar y normalizar la metodología de análisis e investigación de los distintos órganos que participan en el proceso: DGAM.-Análisis de costes de ciclo de vida; DIGENECO. (GEC).-Análisis de precios y costes de ofertas, e INTERGEDEF.-Auditoría de costes incurridos.

– Coordinar actuaciones y evitar duplicidades de los órganos que intervienen en el proceso junto con el control de calidad del proceso.

b) Seguimiento:

– Diseño y desarrollo de un cuadro de mando.

– Control permanente de programas en base a la implementación del cuadro de mando.

Por último destacar que en las sociedades democráticas están legitimadas para (y obligadas a) adoptar, en el marco del Estado de derecho y el respeto a la legalidad, las medidas que sean necesarias para garantizar la defensa nacional y la seguridad de las personas y, en particular, para combatir el terrorismo y las formas graves de delincuencia organizada. En no pocas ocasiones tales medidas inciden o pueden incidir en los derechos fundamentales, lo cual exige, ante todo, la identificación de los retos a los que está sometida la seguridad, para así poder reaccionar con eficacia frente a ellos (precisamente en defensa de los derechos fundamentales). Además, se requiere que la seguridad protegida frente a la transparencia esté sometida a retos reales, no imaginarios, y que las medidas adoptadas sean necesarias y proporcionales al riesgo existente. En resumen que:

– Los riesgos a los que está sometida nuestra defensa y seguridad, individual y colectiva, no pueden ni deben ser minusvalorados, ya que exigen adoptar medidas eficaces para eliminarlos o, cuando menos, minimizarlos. Sin embargo, no basta con una amenaza genérica o abstracta, tiene que existir un peligro real y cierto en identidad con el artículo 22.2 de la Ley Orgánica de Protección de Datos.

– Tales medidas, excepcional y justificadamente, pueden afectar a ciertos derechos fundamentales. Por ello han de adoptarse las medidas de seguridad que sean necesarias para garantizar en todo caso un tratamiento legítimo de la información reclamada (al igual que el art. 9 de la Ley Orgánica de Protección de Datos y el art. 17 de la Directiva). Por ello debe garantizarse que una autoridad absolutamente independiente controle y supervise la legalidad del tratamiento de la información que sea necesaria para preservar la defensa y seguridad pública.

– Que es imprescindible llevar a cabo un análisis objetivo y desapasionado de la situación real de seguridad o inseguridad, valorando si la limitación al derecho de transparencia es innecesario, interesado y desproporcionado. La información reclamada que vaya a ser sometida a tratamiento ha de responder al principio de calidad, es decir, debe ser adecuada, pertinente y no excesiva en relación con la finalidad para la que se recaben.

VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AYLLÓN, José Luis (2012): «La transparencia y el buen gobierno son la cara de la estabilidad», *Auditoría Pública*, nº 57.

BAREA TEJEIRO, José (2004): «La necesidad de transparencia en la gestión pública», *Auditoría Pública*, nº 33, 2004.

BLANTON, Thomas S. (2002): «The Openness Revolution. The Rise of a Global Movement for Freedom of Information», en *Development dialogue*, 2002.

BLASCO LANG, J. J. (2001): «Exigencias de la estabilidad presupuestaria en los procedimientos y sistemas de control», *Revista Presupuesto y Gasto Público*, nº 27/2001.

CALVO GONZÁLEZ-REGUERAL, Carlos (2011): «La financiación de la defensa. Adecuación de nivel de ambición y recursos», *Opinión*, 82/2011, www.ieee.es/.../DIEEEO82-2011_Financiacion_DefensaCCalvo.pdf.

- CARSON, Rachel (1962): *Silent Spring*, Ed. Houghton Mifflin, 1962.
- COSIDO GUTIÉRREZ, Ignacio (2007): *Hacia un consenso en políticas de defensa y actuaciones en el exterior*, VVAA, IUGM-UNED, Madrid, 2007.
- COULOMB, Fanny (1988): *Defence and Peace Economics*. Editorial Emerald. Bingley U.K., 1988.
- CREMADES, Javier (1995): *Los límites de la libertad de expresión en el ordenamiento jurídico español*, Ed. La Ley, Madrid, 1995.
- CUNILL GRAU, Nuria (2006): «La transparencia en la gestión pública, ¿cómo construirle viabilidad? Estado, gobierno y gestión pública», *Revista Chilena de Administración Pública*, nº 8, Santiago de Chile, 2006.
- FERNÁNDEZ LLERA, Roberto (2011): «Nuevas demandas de control a los órganos de control externo en la función de supervisión», *Auditoría Pública*, nº 53, 2011.
- GARCÉS SANAGUSTÍN, Mario (2006): «El control de los contratos en la colaboración público-privada», *Rev. Presupuesto y Gasto Público*, nº 45/2006.
- GARCÍA, Gonzalo, y CONTRERAS Pablo (2009): «Derecho de acceso a la información en Chile: nueva regulación e implicancias para el sector de la defensa nacional», *Estudios constitucionales. Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, año 7, nº 1, Santiago de Chile, 2009.
- GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, y GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco (1993): *Régimen de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común*, Ed. Civitas, 1993.
- GOOZNER, Merrill (2011): <http://www.thefiscaltimes.com/Blogs/Gooz-News/2011/03/29/Gooz-News-GAO-Finds-Major-Defense-Department-Cost-Overruns.aspx#page1>.
- HUERTA BARAJAS, Justo Alberto (2012): «¿Se puede mejorar el control del gasto de defensa?», 2012. http://www.ieee.es/Galerias/fichero/docs_opinion/2012/DIEEEO11-2012_ControlGastoDefensa_HuertaBarajas.pdf.
- (2005): «La contribución de la auditoría de contratos en las adquisiciones de bienes y servicios específicos para la defensa», *Rev. Auditoría Pública*.
- (2008): *Eficiencia en la gestión de recursos, proyectos y contratos de la Administración Pública. Especial referencia al ámbito de Defensa*, Ed. UNED.

- (2012): *La contratación de las Administraciones Públicas en el texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, Ed. UNED.
- LORCA SÁNCHEZ, Juan Pablo (1992): *Economía de defensa y guerra*, Editorial Academia Nacional de Estudios Políticos y Estratégicos (ANEPE), Santiago de Chile, 1992. También en Internet, <http://es.scribd.com/doc/6956092/Economia-de-Guerra-Lorca>.
- MUÑOZ-GRANDES GALILEA, Agustín (2010): *Sociedad y milicia. Dos retos a vencer en el siglo XXI. Activación de la conciencia de defensa nacional. Reafirmación de las virtudes militares*. Sesión del día 30 de noviembre de 2010, publicado por la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 2010.
- NIÑO BECERRA, Santiago, y MARTÍNEZ BLASCO, Mónica (2003): «Gastos en defensa y economía real: evolución reciente en algunos países de la OTAN», *Boletín Económico de ICE*, nº 2774, julio de 2003.
- NÚÑEZ PÉREZ, Manuel (2009): «Transparencia e instituciones de control», *Auditoría Pública*, nº 49.
- OCDE (2007): *L'intégrité dans les marchés publics*, traducción de Isabel Sánchez Gil, Ed. INAP, Madrid, 2007.
- ORDOKI URDAZI, Luis María (2012): «La necesidad de una transformación radical de las instituciones de control financiero externo en España», *Auditoría Pública*, nº 57, 2012.
- PIÑAR MAÑAS, José Luis (2009): *Diario Público*, un artículo sobre «La transparencia de las cuentas públicas», 19 de octubre de 2009.
- (2003): «El derecho a la protección de datos de carácter personal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Cuadernos de Derecho Público*, nº 19-20.
- (2009): «Seguridad, transparencia y protección de datos: el futuro de un necesario e incierto equilibrio», *Documentos de Trabajo* (Laboratorio de Alternativas), nº 147.
- (2010): *Transparencia y protección de datos: las claves de un equilibrio necesario El gobierno local. Estudios en homenaje al profesor Luis Morell Ocaña*, Ed. Iustel.
- RUIZ-HUERTA CARBONELL, Jesús (2010): *Características del gasto de defensa en España*, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, 2010.
- SMITH, Adam (1778): *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, *Naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, Editorial Bosch, Barcelona, 1947.

STIGLITZ, Joseph E. (1999): «Economía y gobierno: los usos privados de los intereses públicos, incentivos e instituciones», en *Planeamiento y Desarrollo*, vol. 30, nº 1, Santafé de Bogotá, 1999.

VIÑAS, Ángel (1985): *Armas y economía. Ensayos sobre dimensiones económicas del gasto militar*, Ed. Fontamara, Barcelona, 1985.

WALTER, David M. (2010): *El regreso de América*, Ed. Random House, 2010.



LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA



Segundo cuatrimestre del año 2012

Javier Medina Guijarro
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 primer cuatrimestre del año en relación con las materias que directa o indirectamente afectan a la actividad económico-financiera del sector público, así como sobre las fiscalizaciones aprobadas por el Pleno del Tribunal y publicadas en el *Boletín Oficial del Estado*.

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.

La tercera parte refleja las «Fiscalizaciones» del Tribunal de Cuentas, incluyendo, en su caso, la resolución aprobada por la Comisión Mixta en relación con el resultado fiscalizador que se trate con el *Boletín Oficial* de su publicación.

1. LEGISLACIÓN Y OTROS ASPECTOS

1.1. Leyes estatales

■ LEY 1/2012, de 22 de junio, de simplificación de las obligaciones de información y documentación de fusiones y escisiones de sociedades de capital (*BOE*, nº 150, de 23 de junio de 2012).

■ LEY 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (*BOE*, nº 156, de 30 de junio de 2012).

■ CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (*BOE*, nº 160, de 5 de julio de 2012).

■ LEY 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (*BOE*, nº 162, de 7 de julio de 2012).

■ LEY 4/2012, de 6 de julio, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias (*BOE*, nº 162, de 7 de julio de 2012).

■ LEY 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles (*BOE*, nº 162, de 7 de julio de 2012).

■ LEY ORGÁNICA 3/2012, de 25 de julio, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria entre el Reino de Bélgica, la República de Bulgaria, el Reino de Dinamarca, la República Federal de Alemania, la República de Estonia, Irlanda, la República helénica, el Reino de España, la República francesa, la República italiana, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, el Gran Ducado de Luxemburgo, Hungría, Malta, el Reino de los Países Bajos, la República de Austria, la República de Polonia, la República portuguesa, Rumanía, la República de Eslovenia, la República eslovaca, la República de Finlandia y el Reino de Suecia, firmado en Bruselas el 2 de marzo de 2012 (*BOE*, nº 178, de 26 de julio de 2012).

■ CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles (*BOE*, nº 178, de 26 de julio 2012).

■ **CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 2/2012**, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (*BOE*, nº 183, de 1 de agosto de 2012).

■ **LEY 6/2012**, de 1 de agosto, de modificación de la Ley 7/2010, de 31 de marzo, General de la Comunicación Audiovisual, para flexibilizar los modos de gestión de los servicios públicos de comunicación audiovisual autonómicos (*BOE*, nº 184, de 2 de agosto de 2012).

1.2. Leyes autonómicas

1.2.1. Comunidad Autónoma de Aragón

■ **LEY 4/2012**, de 26 de abril, de medidas urgentes de racionalización del sector público empresarial (*BOE*, nº 131, de 1 de junio de 2012).

■ **LEY 5/2012**, de 7 de junio, de Estabilidad Presupuestaria de Aragón (*BOE*, nº 161, de 6 de julio de 2012).

■ **CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 3/2012**, de 8 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (*BOE*, nº 161, de 6 de julio de 2012).

■ **CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 3/2012**, de 8 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (*BOE*, nº 161, de 6 de julio de 2012).

1.2.2. Comunidad Autónoma de Canarias

■ **LEY 3/2012**, de 17 de mayo, de modificación de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias (*BOE*, nº 131, de 1 de junio de 2012).

■ **LEY 4/2012**, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (*BOE*, nº 166, de 12 de julio de 2012).

■ **CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 4/2012**, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (*BOE*, nº 204, de 25 de agosto de 2012).

1.2.3. Comunidad Autónoma de Cantabria

■ **LEY 2/2012**, de 30 de mayo, de Medidas Administrativas, Económicas y Financieras para la ejecución del Plan de Sostenibilidad de los Servicios Públicos de la Comunidad Autónoma de Cantabria (*BOE*, nº 138, de 9 de junio de 2012).

■ RESOLUCIÓN de 12 de junio de 2012, de la Presidencia del Parlamento de Cantabria, por la que se publica la reforma del Reglamento del Parlamento de Cantabria (BOE, nº 157, de 2 de julio de 2012).

1.2.4. Comunidad de Castilla-La Mancha

■ LEY 2/2012, de 19 de abril, por la que se modifica la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de Medidas en Materia de Tributos Cedidos y se establecen otras medidas fiscales (BOE, nº 193, de 13 de agosto de 2012).

1.2.5. Comunidad de Castilla y León

■ LEY 3/2012, de 5 de julio, de modificación de la Ley 4/2001, de 4 de julio, reguladora de la iniciativa legislativa popular y de los Ayuntamientos de Castilla y León (BOE, nº 180, de 28 de julio de 2012).

■ LEY 4/2012, de 16 de julio, de Medidas Financieras y Administrativas (BOE, nº 180, de 28 de julio de 2012).

■ LEY 5/2012, de 16 de julio, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Castilla y León para 2012 (BOE, nº 190, de 9 de agosto de 2012).

1.2.5. Comunidad Autónoma de Cataluña

■ CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos (BOE, nº 107, de 4 de mayo de 2012).

■ LEY 6/2012, de 17 de mayo, de estabilidad presupuestaria (BOE, nº 135, de 6 de junio de 2012).

■ LEY 7/2012, de 15 de junio, de modificación del libro tercero del Código Civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas (BOE, nº 161, de 6 de julio de 2012).

■ DECRETO-LEY 1/2012, de 26 de junio, de medidas para cumplir el Plan Económico-Financiero de Reequilibrio de la Generalidad de Cataluña y otras necesidades derivadas de la coyuntura económico-financiera (BOE, nº 176, de 24 de julio de 2012).

■ LEY 9/2012, de 25 de julio, de modificación del texto refundido de la Ley de Cajas de Ahorro de Cataluña (BOE, nº 192, de 11 de agosto de 2012).

■ LEY 10/2012, de 25 de julio, de publicación de las balanzas fiscales (BOE, nº 192, de 11 de agosto de 2012).

1.2.6. Comunidad Autónoma de Extremadura

■ LEY 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura (BOE, nº 166, de 12 de julio de 2012).

■ CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura (BOE, nº 180, de 28 de julio de 2012).

1.2.7. Comunidad Autónoma de las Illes Balears

■ LEY 2/2012, de 4 de abril, de apoyo a los emprendedores y las emprendedoras y a la micro, pequeña y mediana empresa (BOE, nº 105, de 2 de mayo de 2012).

■ LEY 3/2012, de 30 de abril, de medidas tributarias urgentes (BOE, nº 134, de 5 de junio de 2012).

1.2.8. Comunidad Autónoma de Madrid

■ LEY 1/2012, de 26 de marzo, para la protección de los derechos de los consumidores mediante el fomento de la transparencia en la contratación hipotecaria en la Comunidad de Madrid (BOE, nº 149, de 22 de junio de 2012).

1.2.9. Comunidad Foral de Navarra

■ LEY FORAL 8/2012, de 4 de mayo, de medidas tributarias relativas a la protección de deudores hipotecarios sin recursos (BOE, nº 124, de 24 de mayo de 2012).

■ LEY FORAL 9/2012, de 4 de mayo, de modificación del artículo 174 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra (BOE, nº 124, de 24 de mayo de 2012).

■ LEY FORAL 10/2012, de 15 de junio, por la que se introducen diversas medidas tributarias dirigidas a incrementar los ingresos públicos (BOE, nº 157, de 2 de julio de 2012).

■ LEY FORAL 11/2012, de 21 de junio, de la transparencia y del gobierno abierto (BOE, nº 168, de 14 de julio de 2012).

■ LEY FORAL 12/2012, de 21 de junio, por la que se modifica la Ley Foral 19/1996, de 4 de noviembre, de incompatibilidades de los miembros del Gobierno de Navarra y de los altos cargos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra (BOE, nº 168, de 14 de julio de 2012).

■ LEY FORAL 13/2012, de 21 de junio, de medidas urgentes en materia de personal al servicio de las Administraciones Públicas de Navarra (BOE, nº 168, de 14 de julio de 2012).

■ LEY FORAL 14/2012, de 5 de julio, por la que se modifica la Ley Foral 3/1985, de 25 de marzo, reguladora de la iniciativa legislativa popular, y la Ley Foral 4/1985, de 25 de marzo, reguladora de la iniciativa legislativa de los Ayuntamientos de Navarra (BOE, nº 185, de 3 de agosto de 2012).

■ DECRETO FORAL LEGISLATIVO 2/2012, de 25 de julio, de armonización tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE, nº 204, de 25 de agosto de 2012).

1.2.10. Comunidad Autónoma del País Vasco

■ LEY 8/2012, de 17 de mayo, del Consejo Económico y Social Vasco/Euskadiko Ekonomia eta Gizarte Arazoetarako Batzordea (BOE, nº 134, de 5 de junio de 2012).

■ LEY 10/2012, de 30 de mayo, de reforma de la Ley 7/1981, de 30 de junio, de Gobierno.

■ LEY 16/2012, de 28 de junio, de apoyo a las personas emprendedoras y a la pequeña empresa del País Vasco (BOE, nº 172, de 19 de julio de 2012).

1.2.11. Comunidad Autónoma de La Rioja

■ LEY 2/2012, de 20 de julio, de racionalización del sector público de la Comunidad Autónoma de La Rioja (BOE, nº 188, de 7 de agosto de 2012).

■ LEY 3/2012, de 20 de julio, por la que se suspende el funcionamiento del Consejo Económico y Social de La Rioja (BOE, nº 188, de 7 de agosto de 2012).

■ LEY 4/2012, de 20 de julio, de reforma de la Ley 6/2006, de 2 de mayo, del Defensor del Pueblo Riojano (BOE, nº 188, de 7 de agosto de 2012).

1.2.12. Comunidad Autónoma de Valencia

■ LEY 1/2012, de 10 de mayo, de medidas urgentes de impulso a la implantación de actuaciones territoriales estratégicas (*BOE*, nº 126, de 26 de mayo de 2012).

■ LEY 2/2012, de 14 de junio, de medidas urgentes de apoyo a la iniciativa empresarial y los emprendedores, microempresas y pequeñas y medianas empresas de la Comunitat Valenciana (*BOE*, nº 161, de 6 de julio de 2012).

1.3. Reales Decretos

■ REAL DECRETO-LEY 17/2012, de 4 de mayo, de medidas urgentes en materia de medio ambiente (*BOE*, nº 108, de 5 de mayo de 2012).

■ REAL DECRETO 778/2012, de 4 de mayo, de régimen jurídico de las entidades de dinero electrónico (*BOE*, nº 108, de 5 de mayo de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero (*BOE*, nº 114, de 12 de mayo de 2012).

■ CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO-LEY 16/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes para garantizar la sostenibilidad del Sistema Nacional de Salud y mejorar la calidad y seguridad de sus prestaciones (*BOE*, nº 116, de 15 de mayo de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios (*BOE*, nº 126, de 26 de mayo de 2012).

■ CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO-LEY 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero (*BOE*, nº 129, de 30 de mayo de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (*BOE*, nº 168, de 14 de julio de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 21/2012, de 13 de julio, de medidas de liquidez de las Administraciones Públicas y en el ámbito financiero (*BOE*, nº 168, de 14 de julio de 2012).

■ CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO-LEY 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presu-

puestaria y de fomento de la competitividad (BOE, nº 172, de 19 de julio de 2012).

■ CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO-LEY 21/2012, de 13 de julio, de medidas de liquidez de las Administraciones Públicas y en el ámbito financiero (BOE, nº 172, de 19 de julio de 2012).

■ REAL DECRETO 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva (BOE, nº 173, de 20 de julio de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 22/2012, de 20 de julio, por el que se adoptan medidas en materia de infraestructuras y servicios ferroviarios (BOE, nº 174, de 21 de julio de 2012).

■ REAL DECRETO 1119/2012, de 20 de julio, de modificación del Real Decreto 83/2012, de 13 de enero, por el que se reestructura la Presidencia del Gobierno (BOE, nº 175, de 23 de julio de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 23/2012, de 24 de agosto, por el que se prorroga el programa de recualificación profesional de las personas que agoten su protección por desempleo (BOE, nº 204, de 25 de agosto de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 24/2012, de 31 de agosto, de reestructuración y resolución de entidades de crédito (BOE, nº 210, de 31 de agosto de 2012).

1.4. Órdenes ministeriales y circulares

■ ORDEN HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación (BOE, nº 133, de 4 de junio de 2012).

■ ORDEN HAP/1294/2012, de 14 de junio, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2013 (BOE, nº 144, de 16 de junio de 2012).

■ ORDEN ESS/1346/2012, de 20 de junio, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos de la Seguridad Social para el ejercicio 2013 (BOE, nº 150, de 23 de junio de 2012).

■ ORDEN HAP/1406/2012, de 15 de junio, por la que se modifica la composición de los órganos colegiados integrados en la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Estado (*BOE*, nº 155, de 29 de junio de 2012).

■ ORDEN ESS/1445/2012, de 2 de julio, por la que se determinan las condiciones para la disposición de los fondos depositados en la cuenta especial del Fondo de Prevención y Rehabilitación (*BOE*, nº 158, de 3 de julio de 2012).

■ ORDEN HAP/1465/2012, de 28 de junio, por la que se desarrolla el procedimiento y condiciones de retención de la participación en los tributos del Estado de las entidades locales que no concierten las operaciones de endeudamiento, y se establece la remisión de información a la Comunidades Autónomas a estos efectos, de acuerdo con lo previsto en el Real-Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales, y el Real-Decreto-ley 7/2012, de 9 de marzo, por el que se crea el Fondo para la financiación de los pagos a proveedores (*BOE*, nº 160, de 5 de julio de 2012).

■ ORDEN HAP/1638/2012, de 16 de julio, por la que se modifica la Orden del Ministerio de Hacienda de 12 de diciembre de 2000 por la que se regula la elaboración de la Cuenta General del Estado.

■ ORDEN ECC/1762/2012, de 3 de agosto, por la que se desarrolla el artículo 5 del Real Decreto-ley 2/2012, de 3 de febrero, de saneamiento del sector financiero, en materia de remuneraciones en las entidades que reciban apoyo financiero público para su saneamiento o reestructuración (*BOE*, nº 189, de 8 de agosto de 2012).

1.5. Acuerdos y resoluciones

■ RESOLUCIÓN de 10 de mayo de 2012, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el acuerdo del Pleno de 26 de abril de 2012 por el que se aprueba la instrucción sobre remisión de los extractos de los expedientes de contratación y de las relaciones anuales de los contratos, celebrados por las entidades del sector público local, al Tribunal de Cuentas (*BOE*, nº 114, de 12 de mayo de 2012).

■ RESOLUCIÓN de 10 de mayo de 2012, de la Secretaría General del Tribunal de Cuentas, por la que se amplía el ámbito de funcionamiento del registro telemático del Tribunal de Cuentas para la

recepción de las relaciones anuales de contratos remitidas por las entidades que integran el sector público local (BOE, nº 114, de 12 de mayo de 2012).

■ RESOLUCIÓN de 9 de mayo de 2012, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se modifica la de 1 de julio de 2011 por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a las entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social (BOE, nº 115, de 14 de mayo de 2012).

■ RESOLUCIÓN de 28 de mayo de 2012, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se determina el contenido mínimo de la información a publicar en el *Boletín Oficial del Estado* por las entidades a las que les sea de aplicación la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado (BOE, nº 134, de 5 de junio de 2012).

■ RESOLUCIÓN de 11 de junio de 2012, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se modifica la de 5 de junio de 2006, que aprueba el modelo normalizado para la solicitud y regula la participación por vía telemática en el procedimiento de solicitud de representante de la Intervención General de la Administración del Estado para los actos de comprobación material de inversión (BOE, nº 143, de 15 de junio de 2012).

■ RESOLUCIÓN de 2 de julio de 2012, de la Comisión de Gobierno del Tribunal de Cuentas, por la que se amplía el ámbito de funcionamiento del registro telemático del Tribunal de Cuentas a la recepción de la cuenta general de la Seguridad Social y las cuentas anuales de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social (BOE, nº 163, de 9 de julio de 2012).

2. JURISPRUDENCIA. TRIBUNAL DE CUENTAS. SALA DE JUSTICIA

1.1. Sentencias y resúmenes doctrinales

■ SENTENCIA 8/2012, de 8 de mayo. Recurso de apelación nº 49/11. Procedimiento de reintegro nº 37/09, Comunidades Autónomas. Provincia... Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Analiza la Sala la práctica y valoración de la prueba, señalando que en apelación se realiza un examen crítico de la sentencia para apreciar o no en ella la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada. Sigue afirmando que la prueba en la segunda

instancia está limitada a la alegación de hechos nuevos, al supuesto de pruebas propuestas en primera instancia no admitidas por considerarlas el juez *a quo* erróneamente impertinentes, o pruebas admitidas que no llegaron a practicarse por causa no imputable a la parte proponente, e indica que en este procedimiento no concurren ninguno de estos presupuestos.

Recoge, asimismo, el contenido del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito de la jurisdicción contable, que desarrolla tres principios que derivan de éste: el principio del *favor actionis* o *pro actione*, que tiene su aplicación en materia de acceso a la jurisdicción hasta obtener una resolución fundada en derecho; el deber judicial de promover y cooperar en la efectividad de la tutela que afecta a todas las fases de su resolución, y, por último, el principio de razonabilidad. Conforme a ello, la tutela judicial efectiva se infringiría sólo si concurren los siguientes requisitos: *a)* cuando se niega u obstaculiza gravemente a la persona el acceso a la jurisdicción o al proceso en el que pueda plantear su pretensión ante los jueces y tribunales; *b)* cuando se produce indefensión en el proceso donde se ventile esa pretensión; *c)* cuando no se obtiene una resolución razonable y fundada en Derecho, o *d)* cuando la resolución obtenida no es efectiva.

Continúa señalando la Sala que en la sentencia apelada se valoran las pruebas practicadas a instancia de una y otra parte, de forma conjunta, y con base en ella se considera acreditado el uso indebido que se dio a los medios materiales y personales del laboratorio público en beneficio de un laboratorio privado, así como la cuantía de los perjuicios ocasionados al patrimonio público.

Indica, asimismo, que la postura del Ministerio Fiscal, adhiriéndose o apartándose del procedimiento, en nada condiciona el juicio valorativo de los hechos que pueda hacer el juzgador de instancia ni el fallo que pueda recaer en el procedimiento.

Destaca la Sala la dificultad de que el quebranto económico no consista en dinero, sino en productos médicos cuyo valor sólo puede ser cuantificado por los informes técnicos de parte y que han sido manejados tanto por el juzgador de instancia como por la propia Sala.

Recuerda la sentencia que la extensión subjetiva de la responsabilidad contable comprende no a cualquier persona, sino solamente a «quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes contables o efectos públicos», y afirma que concurre esta condición en el jefe de servicio de un laboratorio público, que tenía a su cargo medios públicos, materiales y personales, que utilizó a otras finalidades distintas de carácter particular. Analiza, además, la concurrencia

de los requisitos de la responsabilidad contable y cuantifica el daño comparando los gastos realizados en los suministros en el periodo que ocupó el puesto el jefe del laboratorio con los satisfechos en el posterior período en que éste había dejado de prestar esos servicios.

Finalmente señala la Sala que en materia de intereses no son de aplicación al ámbito contable los artículos del Código Civil y de la jurisprudencia civil invocados por el recurrente sobre el devengo de los mismos desde la sentencia, ya que tanto en las leyes del Tribunal de Cuentas como en la Ley General Presupuestaria es de aplicación el principio de *restitutio in integrum*.

■ SENTENCIA nº 9/2012, de 8 de mayo. Recurso de apelación nº 13/12. Procedimiento de reintegro por alcance nº C-75/11. Corporaciones Locales. Ayuntamiento... Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Señala la Sala que corresponde al juez de instancia la competencia originaria de la valoración de la prueba, conforme a criterios de crítica racional; no obstante, la Sala puede valorar las pruebas practicadas y corregir la ponderación llevada a cabo por el juez *a quo*, si bien no puede olvidarse que el alcance del control jurisdiccional que supone la segunda instancia, en cuanto a la legalidad de la producción de las pruebas, la observancia de los principios rectores de la carga de la misma y la razonabilidad de los razonamientos, no puede extenderse al mayor o menor grado de credibilidad de los testigos, partes o cualquier otro elemento probatorio, porque ello es una cuestión directamente relacionada con la inmediación del juzgador de primera instancia.

Analiza la Sala la condena por alcance por la ausencia de justificación ligada a cantidades recaudadas por la concesión de licencia de entrada de vehículos permanentes y vados, señalando que no ha sido controvertido el carácter de cuentadante de la declarada responsable contable en sus funciones de secretaria-interventora del Ayuntamiento, limitándose el apelante a manifestar que hubo otras personas que pudieron haber intervenido en la recaudación de dicha tasa. Considera la Sala dicha afirmación una mera alegación de parte que no añade al proceso ningún elemento probatorio adicional y que intenta trasladar la responsabilidad contable de la condena en instancia a terceras personas que ni siquiera han sido parte en el proceso, sin hacer uso de los instrumentos jurídicos que pudieran haberle sido útiles en defensa de dicha alegación.

También analiza el alcance derivado de una salida de fondos efectuada en concepto de «recaudador municipal», del que no se aporta

factura ni justificación alguna, señalando que sólo en el caso de que detectara que el juzgador de instancia hubiera cometido una valoración de la prueba que pudiera calificarse como de infundada, irracional o arbitraria podría modificarse en esta segunda instancia la valoración de la misma.

Respecto al alcance derivado de la diferencia no justificada entre bonos municipales de piscina expedidos y cobrados afirma la Sala que la prueba indirecta e indiciaria es plenamente válida en derecho y en el presente caso hay indicios múltiples, todos ellos unívocos y unidireccionales para poder condenar, como hizo el juez de instancia, a la declarada responsable contable por este concepto.

La Sala considera que no ha habido inversión de la carga de la prueba porque entiende que es irrelevante tanto el que no esté incorporado el presupuesto de ingresos del Ayuntamiento como el que las cuentas de la Corporación fueran aprobadas por el Pleno.

Y finalmente, para el análisis del grado de culpabilidad de la apelante, la Sala parte de las funciones que tiene atribuidas legalmente el secretario-interventor de un Ayuntamiento en el ejercicio de su cargo, considerando, además, que esta apelante controlaba de hecho las salidas y entradas de numerario en la Corporación municipal, entendiendo que su actuación al menos fue gravemente negligente.

■ SENTENCIA nº 10/2012, de 9 de mayo. Recurso de apelación nº 23/11. Procedimiento de reintegro por alcance nº B-111/07, Entidades Locales... Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Afirma la Sala que no hay prescripción, ya que el plazo se interrumpió con el inicio de un procedimiento penal.

Analiza la Sala las reglas distributivas de la carga de la prueba y señala que el apelante era interventor de la Diputación Provincial y que desempeñaba la función interventora en la sociedad local, siendo lo relevante para la imputación de responsabilidad el que le correspondía firmar, junto con el consejero delegado de la empresa todos los documentos de naturaleza bancaria, siendo los hechos disputados los pagos realizados injustificadamente por la expedición de tres talones, dos nominativos y uno al portador en los que obra, entre otras, la firma del recurrente.

En cuanto a la responsabilidad contable directa, indica que la ausencia demostrada de toda acreditación del título y de la causa por los que se realizaron los pagos sitúa al impugnante en la esfera de la responsabilidad subjetiva, al menos por culpa o negligencia grave.

Señala la Sala que no puede dar mayor fuerza probatoria a las declaraciones testificales que el consejero de instancia ponderó conforme a las reglas de la sana crítica, valorándolas individualmente y en conexión con las restantes pruebas practicadas. Concorre, a juicio de la Sala, culpa o negligencia grave, indicando que al gestor de caudales públicos se le exige una especial diligencia en el ejercicio de sus funciones, habida cuenta de la relevancia de su función que afecta al patrimonio de la comunidad.

Frente a la pretensión del recurrente, consistente en que se le declare responsable contable subsidiario, indica la Sala que lo relevante no son tanto las funciones asociadas al cargo que desempeñaba, sino la repercusión específica y concreta de su conducta o actuación en el incumplimiento legal producido y en el daño originado en los fondos públicos locales. La responsabilidad directa exige una intervención directa de los responsables contables en los hechos constitutivos de la misma; en la subsidiaria es necesario que la actuación sea negligente, dando ocasión de forma directa o indirecta a que los caudales públicos sean menoscabados.

Continúa analizando la Sala la valoración o apreciación conjunta de la prueba e indica que concurre el necesario nexo causal.

Finalmente, se confirma la responsabilidad contable subsidiaria en la expedición de uno de los talones por parte de quien prestó su conformidad con la firma del visto bueno sin la debida diligencia. Sin embargo, se estima el recurso respecto a los otros dos talones no declarándole responsable subsidiario, ya que no es posible atribuirle responsabilidad contable por su sola condición de miembro del Consejo de Administración, y porque la delegación especial que el presidente de la Corporación Local le confirió al apelante debe lógicamente circunscribirse y no rebasar los límites para los que fue otorgada.

■ SENTENCIA nº 11/2012, de 25 de mayo. Recurso de apelación nº 25/10. Procedimiento de reintegro por alcance nº C-72/07-0, Entidades Locales. Ayuntamiento... Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Recuerda la Sala la naturaleza del recurso de apelación y recoge su doctrina consolidada en cuanto a la valoración de la prueba.

Respecto a la alegación de prescripción considera que ni la incoación de las diligencias previas ni los informes periciales elaborados en el seno de las actuaciones penales pueden constituir hecho interruptivo del plazo de prescripción en relación con las irregularidades distintas de la malversación a que se refiere el proceso, al ha-

berse iniciado el procedimiento penal por una denuncia por hechos referidos al exceso de retribuciones cobradas por el recurrente y circunscribirse la sentencia que le puso fin exclusivamente, en relación con el Ayuntamiento en cuestión, a dichos hechos, sin que la misma se pronunciara sobre otras irregularidades acaecidas en dicha Corporación.

Afirma la Sala que no hay incongruencia, ya que existe adecuación entre el fallo de la sentencia y el *petitum* de la parte actora, que considera reclamable la diferencia entre los reintegros efectuados y las cantidades indebidamente percibidas, remitiéndose en su demanda a lo acordado en el ámbito penal como constitutivo de delito.

Tampoco considera que exista error en la apreciación de la prueba, ya que entiende que el juzgador de instancia valoró adecuadamente la misma, si bien llegó a conclusiones distintas de las afirmadas por la parte apelante, emitiendo un juicio respecto del reintegro efectuado fundado en el conjunto de la prueba, tanto documental como testifical, practicada durante la sustanciación del procedimiento de reintegro por alcance.

Respecto a la alegación de existencia de discrepancias entre lo imputado en el ámbito penal y la realidad de los hechos, especialmente por lo que se refiere a las cantidades consistentes en gratificaciones extraordinarias por trabajos extraordinarios realizados, la Sala señala que la sentencia firme penal consideró hechos probados que el recurrente había cometido un delito de malversación de caudales públicos por, al menos, 27.000 euros, explicitando en el fallo que el *quantum* de la responsabilidad contable debería ser determinado con exactitud por la jurisdicción contable. La Sala recoge la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que sostiene que «*las sentencias penales obligan al juez civil en aquellas afirmaciones fácticas declaradas probadas que son integrantes del tipo que se define en castigo*». Siendo, por tanto, el problema suscitado si puede el Tribunal de Cuentas disminuir el importe de la malversación declarada por la sentencia firme, la Sala entiende que, por aplicación de la doctrina emanada del artículo 222 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, ello no es posible, pudiendo, eso sí, aumentarlo, dado el tenor literal de la sentencia penal.

La Sala no comparte el criterio de la instancia en cuanto al concepto al que se aplicó el reintegro de un anticipo, ya que el importe retenido en nómina al recurrente tenía por finalidad la devolución del anticipo percibido, y no debe aplicarse para reducir el importe pendiente de reintegro por otras irregularidades hasta que no haya sido devuelto en su integridad.

Continúa recogiendo el principio de carga de la prueba y señala que la ausencia de documentación que impide tener un conocimiento fiel y veraz de la situación de la Corporación no puede beneficiar a quienes son responsables de tal situación, sin que ello suponga que puedan ser declarados responsables contables de una forma genérica por cualquier irregularidad, sino que deben concurrir los requisitos legalmente establecidos para ello.

Voto particular de la Consejera de Cuentas Excma. Sra. Dña. Ana María Pérez Tórtola

Se recoge en este voto la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo sobre la vinculación a los hechos probados de una sentencia penal.

Señala que no debe confundirse lo que son hechos probados en la sentencia penal, cuyo relato vincula al órgano de la jurisdicción contable, con lo que son valoraciones jurídicas de esos hechos probados, lo que en el presente caso supone deducir de tales hechos cuál es la cuantía de la responsabilidad indemnizatoria a exigir, previa evaluación, igualmente jurídica, de qué pagos debieron considerarse justificados y cuáles no desde el punto de vista de la responsabilidad contable. Respecto a estas cuestiones de valoración de la justificación de los pagos y de consecuente fijación de la cuantía del menoscabo a los caudales públicos, la jurisdicción contable no ha de estar «vinculada» a los pronunciamientos de la penal, pues corresponde a la competencia de la primera conocer y decidir sobre tales cuestiones, que no son de naturaleza fáctica, sino jurídica.

Finalmente, afirma que la valoración por la Sala de que los pagos no deban considerarse injustificados por estar acreditada la existencia de acuerdos municipales plasmada en documentos cuya autenticidad no ha sido puesta en cuestión en ningún momento, acuerdos que dan cobertura jurídica a los pagos de continua cita, no puede entenderse que vulnere la vinculación a los hechos probados fijados en la sentencia penal.

■ SENTENCIA nº 12/2012, de 19 de junio. Recurso de apelación nº 11/11. Procedimiento de reintegro nºA-66/06, Entidades Locales. Ayuntamiento... Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

La Sala analiza la pretensión de nulidad de lo actuado en el procedimiento de reintegro por alcance desde el emplazamiento de una de las partes para personarse, y concluye que del «íter procedimental» se desprende que el órgano jurisdiccional de instancia cum-

plió con los requisitos exigidos en los artículos 155 y 156 de la Ley de Enjuiciamiento Civil al haber practicado diligencias de averiguación del domicilio del apelante y haber intentado su notificación sin éxito en este procedimiento y otros correspondientes también a sociedades del Ayuntamiento..., lo que dio lugar a su notificación mediante edictos.

Recoge la Sala la doctrina mantenida en otras resoluciones sobre la interrupción de la prescripción por el inicio de un procedimiento fiscalizador y la aplicación del plazo previsto en la Disposición Adicional Tercera de la LFTCu, no siendo por tanto de aplicación el plazo de un año previsto en el artículo 1968 del Código Civil, ni el previsto en el artículo 949 del Código de Comercio.

También se remite la Sala a lo decidido en otros procesos relativos a esta misma Corporación Local sobre la legitimación pasiva en los procesos contables de los administradores y gerentes de las sociedades mercantiles públicas y a la desestimación de la excepción de litisconsorcio pasivo necesario.

Sigue afirmando la Sala que no se han invadido las competencias de otros órganos jurisdiccionales y entiende que la acción ejercitada por la Administración perjudicada se fundamenta en el interés público, por lo que siempre está legitimada para exigir el reintegro de los perjuicios que se hubieren causado por los administradores de las sociedades municipales, y ello con independencia de la presentación o no de las cuentas anuales en el Registro Mercantil, algo que compete a los propios gestores de estas sociedades.

La Sala desestima igualmente la alegación de incongruencia omisiva porque se refiere a cuestiones relativas a la válida constitución de la relación jurídico-procesal que ya fueron resueltas con carácter previo a la sentencia dictada en la instancia.

Se confirma la declaración de alcance por la ausencia de justificación de determinados pagos realizados por las sociedades municipales a las empresas vinculadas a un arquitecto, ya que no se ha aportado prueba que acredite que los pliegos de condiciones no son idénticos en 14 proyectos, o que no se repiten en cinco de ellos los mismos estudios de seguridad, o que varios proyectos fueron redactados, dirigidos y ejecutados por estas empresas y que no se corresponden con actuaciones realizadas en localidades distintas al municipio de...

Se analiza el concepto de alcance, el principio de carga de la prueba y se desestima la alegación de indefensión.

Finalmente analiza la conducta de los miembros del Consejo de Administración y gerentes de las entidades mercantiles como constitutiva de responsabilidad contable directa, siendo indiferente a estos efectos que cesasen en sus cargos antes de la aprobación de las cuentas del ejercicio en que se cometieron las irregularidades, porque la responsabilidad que se les imputa no surge con la aprobación de las cuentas, sino con su actuación omisiva en el desempeño de las funciones que tenían atribuidas. Asimismo señala 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 su condición de responsables contables deriva no de su imputación o no en una causa penal, sino del incumplimiento de las funciones de gestores de fondos públicos que dio lugar a un daño en los fondos municipales.

■ SENTENCIA nº 13/2012, de 19 de junio. Recurso de apelación nº 37/11. Procedimiento de reintegro por alcance nº B-60/09, Entidades Locales. Ayuntamiento... Ponente: Excma. Sra. Dña. Ana María Pérez Tórtola.

La Sala analiza los pagos realizados a cargos electos del Ayuntamiento en concepto de indemnización por asistencia a comisiones y plenos, señalando que ha quedado probado mediante la documental aportada en esta segunda instancia el reintegro de la suma percibida por uno de los perceptores, así como la transferencia de los fondos a los patrimonios de los concejales que tenían derecho a cobrarlos por haber realizado la actuación pública que justificaba su percepción, por lo que no puede apreciarse la existencia de alcance derivada de dichos pagos.

Continúa la Sala con el examen de un pago realizado en concepto de «cena de Navidad», señalando que a través de la prueba documental aportada en esta segunda fase procesal queda acreditado que dicho pago estaba previsto en el presupuesto municipal y que se aplicó a la finalidad presupuestariamente asignada, por lo que cuenta con la justificación formal y material suficiente respecto a su cuantía y destino, no apreciándose la concurrencia de un alcance en los caudales del Ayuntamiento como consecuencia de dicha salida de fondos.

Por último se analiza el pago realizado por la aplicación informática..., que la sentencia de instancia no considera suficientemente justificado al entender que el suministro de dicho material informático no se encontraba cubierto por el contrato de mantenimiento que dio lugar a los restantes pagos efectuados con cargo a dicha aplicación y que no existía constancia de la recepción de dicho programa infor-

mático. Señala la Sala que, teniendo en cuenta asimismo la prueba documental aportada en esta segunda instancia, la justificación formal sí es suficiente por tratarse de un contrato menor, según se deduce de la legislación de contratos aplicable y estando acreditada la recepción de conformidad de los servicios y la aprobación del gasto por órgano competente.

■ SENTENCIA nº 14/2012, de 19 de junio. Recurso de apelación nº 57/11. Procedimiento de reintegro por alcance nº C-111/08, Comunidades Autónomas. Ponente: Excm. Sra. Dña. Ana María Pérez Tórtola.

Analiza la Sala la impugnación formulada por el Ministerio Fiscal de si se ha producido una *mutatio libelli* con la inclusión en las conclusiones del juicio de la referencia a la ausencia de informes preceptivos exigidos por las Leyes de Presupuestos que dieron lugar, a su juicio, a unos pagos indebidos. Para ello, se recoge lo previsto en los artículos 400, 412 y 433 de la LEC y la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta materia.

Entiende la Sala que el Ministerio Fiscal introdujo en las conclusiones del juicio una nueva causa de pedir que no coincide con la fijada en la demanda, y esta situación no es reconducible al principio *iura novit curia*, ya que *lo que se introdujo no fue una nueva normativa que se considerase infringida por el hecho de haberse pagado sumas superiores a las jurídicamente adecuadas, sino una nueva normativa que también estima vulnerada, pero por otro hecho diferente, no haberse pedido unos informes que eran legamente preceptivos*. Considera, pues, que se ha producido la *mutatio libelli* declarada en la sentencia de instancia, ya que la nueva conducta generadora de responsabilidad contable que el Ministerio Fiscal introduce en sus conclusiones del juicio es distinta de la que se planteaba en la demanda, como distintas son las disposiciones jurídicas presuntamente vulneradas por la una y por la otra.

La Sala establece que la *mutatio libelli* apreciada en este caso implica no sólo una infracción de la legalidad procesal, sino también vulneración de la tutela judicial efectiva de los demandados por causa de indefensión. Añade la Sala que si se hubiera resuelto el procedimiento a través de una sentencia que hubiera ignorado la *mutatio libelli*, dicha resolución habría decidido rebasando los límites del debate procesal diseñado por las partes, permitiendo resolver sobre cuestiones ajenas al objeto del proceso, añadidas al mismo de forma extemporánea, lo que habría supuesto incongruencia, tal y como se establece en el artículo 60.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

■ SENTENCIA nº 15/2012, 20 de junio. Recurso de apelación nº 38/11. Procedimiento de reintegro por alcance nº B-67/10, sociedades estatales. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

La Sala analiza la concurrencia o no del elemento subjetivo partiendo de la producción de un descubierto por falta de numerario en una Oficina de Correos y Telégrafos, habiéndose tenido por demostrado que coincidió temporalmente con el traspaso de la dirección de dicha Oficina entre la directora titular apelante y la sustituta comisionada al efecto por la sociedad, así como que en el curso de dicha operación de sustitución no fueron adoptadas las medidas, garantías o prevenciones necesarias que hubieran evitado los riesgos inherentes a la custodia del numerario y, en consecuencia, evitado su desaparición o sustracción.

Entiende la Sala que la concatenación de circunstancias provocadoras del daño final debe situarse en la esfera del dominio de la apelante y señala cuál es la diligencia exigible a los gestores de fondos públicos, que, tomando como referencia el carácter socialmente dañoso que supone el menoscabo a la integridad de los fondos públicos, supone que al gestor público se le debe exigir una especial diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones.

También se ha pronunciado la Sala de Justicia sobre la previsibilidad como elemento esencial de graduación de la culpa o negligencia, y diferencia entre el dolo y la culpa o negligencia grave, recordando que la jurisprudencia ha insistido en el rigor con el que debe aplicarse la definición de culpa o negligencia contenida en el artículo 1.104 del Código Civil, de forma que no se elimina siquiera con el puntual cumplimiento de las precauciones legales o reglamentarias y de las aconsejadas por la técnica, si todas ellas se revelan insuficientes para la evitación del riesgo, siendo preciso el agotamiento de la diligencia.

Finalmente añade que para responsabilizar por una determinada conducta causante de un daño deben tenerse en cuenta no sólo las circunstancias personales, de tiempo y lugar del agente, sino también, tal como establece la jurisprudencia el sector del tráfico o entorno físico y social donde se proyecta la conducta, para determinar si el agente obró con el cuidado, atención y perseverancia apropiados y con la reflexión necesaria para evitar el perjuicio, basándose en la doctrina de la causalidad adecuada o eficiente.

■ SENTENCIA nº 16/2012, de 17 de julio. Recurso de apelación nº 26/10. Procedimiento de Reintegro nºA-46/07, Entidades Locales. Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

Señala la Sala que la cuestión de la prescripción ya ha sido resuelta en numerosas sentencias dictadas con relación a responsabilidades contables surgidas en la gestión del Ayuntamiento de... y sus sociedades participadas, afirmándose que no es necesario que el interesado conozca el hecho interruptivo de la prescripción y que el plazo de prescripción se interrumpirá, entre otros motivos, desde que se hubiere iniciado cualquier procedimiento fiscalizador, debiendo tenerse en cuenta que estos plazos son los previstos en la Disposición Adicional Tercera de la LFTCu, no siendo por tanto de aplicación los plazos previstos en el Código Civil y en el Código de Comercio.

También recoge lo dispuesto en otras sentencias sobre la legitimación pasiva en los procesos contables de los administradores y gerentes de sociedades mercantiles públicas y desestima la excepción de litisconsorcio pasivo. Además, entiende que la acción ejercitada por la Administración perjudicada se fundamenta en el interés público, por lo que siempre está legitimada para exigir el reintegro de los perjuicios que se hubieren causado por los administradores de las sociedades municipales, y ello con independencia de la presentación o no de las cuentas en el Registro Mercantil, algo que compete a los propios gestores de estas sociedades.

Se confirma por la Sala la declaración de alcance realizada en la sentencia apelada, que declaró como daño causado a los fondos públicos el importe derivado de los incrementos retributivos satisfechos al gerente de la sociedad sin justificación alguna, al no haber acreditación documental de los mismos, ni tampoco material, puesto que nada se ha alegado ni probado que justifique el incremento en esas gratificaciones.

En cuanto a la existencia de alcance correspondiente al pago de determinadas facturas sin que resultasen justificados los servicios remunerados, la Sala recuerda que ya ha declarado en otras ocasiones que el contrato no es la única fuente de obligaciones para la Administración y ha considerado pagos indebidos, que dan lugar a una salida injustificada de efectivo de las arcas públicas, aquellos pagos realizados sin causa, es decir, sin contraprestación de utilidad pública. Entiende la Sala que no se ha justificado que el pago de las facturas correspondiese a una contraprestación realmente realizada, puesto que ni hay contrato que lo recoja, ni se especifica en las facturas qué servicios se prestan y remuneran, ni el propio contratista es capaz de identificar los servicios por los que se recibieron esos importes al margen de la retribución mensual que ya se les hacía.

Recoge la Sala el principio civil de la carga de la prueba y el valor de los informes de fiscalización. Analiza el concepto de alcance y señala cuándo se produce indefensión.

Continúa analizando la Sala si la conducta de los miembros del Consejo de Administración y del gerente de la entidad mercantil es constitutiva de responsabilidad contable directa, y concluye en este caso que la responsabilidad que se les imputa lo es por la absoluta omisión de la diligencia debida en el desempeño de sus funciones que dio lugar a los daños causados en los fondos públicos al permitir el pago a terceros sin haber quedado acreditada la contraprestación pactada. Respecto a las conductas ajenas, afirma 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*.

Por último, recuerda la Sala la compatibilidad entre las jurisdicciones contable y penal, no existiendo vulneración del principio general de *non bis in idem*, pues el mismo hecho se contempla desde diferentes perspectivas al no existir una identidad objetiva de ámbito competencial entre una y otra jurisdicción.

■ SENTENCIA nº 17/2012, de 17 de julio. Recurso de apelación nº 11/12. Procedimiento de reintegro por alcance nº C-96/07-O, Entidades Locales. Ayuntamiento... Ponente: Excm. Sra. Dña. Ana María Pérez Tórtola.

Desestima la Sala la petición de inadmisión por razón de la cuantía que se plantea en aplicación del artículo 81.1.a) de la LJCA alegando que se trata de un proceso de cuantía inferior a 30.000 euros, dado que la apelación contable no está sujeta a dicho límite cuantitativo.

La Sala recoge su reiterada doctrina sobre la naturaleza del recurso de apelación contable, la carga de la prueba en los procesos de responsabilidad contable y el valor probatorio de los informes de fiscalización.

Afirma la Sala que el Ministerio Fiscal tenía legitimación activa para demandar, aunque ya se hubiera planteado una demanda anterior por el Ayuntamiento, y que la demanda del Ministerio Público no fue extemporánea por el hecho de que se presentara como consecuencia de una decisión adoptada en la audiencia previa por el consejero de instancia. Entiende, además, que la situación que se examina es un escenario procesal de caducidad, por lo que, de acuerdo con el artículo 78 de la Ley 7/1988 de 5 de abril, debe aplicarse el artículo 52.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, lo que implica que la demanda presentada, como es el caso, dentro del día de notificación del auto declarativo de la caducidad debe ser admitida y producirá todos sus efectos.

En cuanto a la alegación de prescripción, como señala la Sala, el plazo general de cinco años quedó interrumpido al iniciarse las actuaciones fiscalizadoras y añade que de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 7/1988 no se desprende con carácter general el requisito de que el acto interruptivo de la prescripción deba haber sido objeto de conocimiento formal por los interesados para poder desplegar su eficacia.

También desestima la alegación de caducidad del procedimiento por haberse rebasado, en la instrucción de las actuaciones previas, el plazo de dos meses, prorrogable uno más por justa causa, ya que dicho plazo tiene carácter indicativo y su incumplimiento no determina ni la caducidad del trámite, ni la caducidad de la instancia, ni la del procedimiento.

Afirma la Sala que el trámite de alegaciones al que se refiere el artículo 44 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, está integrado dentro de los procedimientos fiscalizadores del Tribunal de Cuentas y no en los jurisdiccionales. Respecto al trámite de audiencia en las diligencias preliminares del artículo 46 de la Ley 7/1988, sólo se prevé para el Ministerio Fiscal, letrado del sector público presuntamente perjudicado y actor público si lo hubiera. Y en las actuaciones previas sólo pueden tener intervención aquellos interesados que considere incluidos en el procedimiento el delegado instructor a través de las conclusiones de su acta de liquidación provisional. Por tanto, no hay obstáculo alguno en que se pueda demandar en primera instancia a personas que no han intervenido en las diligencias preliminares ni en las actuaciones previas; ello es así porque tales fases son meramente preparatorias del juicio posterior y sus resultados no vinculan ni al órgano jurisdiccional ni a las partes.

Considera la Sala que los hechos constituyen una falta de cobro injustificada de unos ingresos públicos del canon de explotación de un *parking*, por lo que dan lugar a un alcance en los términos establecidos en el artículo 72 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, recogiendo alguno de sus criterios en materia de responsabilidad contable incorporados a su doctrina.

Por último, la Sala comparte el criterio de la sentencia apelada, pues el incumplimiento de la obligación de justificar la aplicación de las cantidades percibidas implicó la ejecución del hecho generador del menoscabo, es decir, responsabilidad directa, y las deficiencias de control, en cambio, supusieron un irregular desarrollo de las tareas que hizo posible que la pasividad de los responsables directos desencadenase el daño, lo que constituye responsabilidad subsidiaria. Añade, además, que es ajustado a Derecho que no pueda condenarse a

los responsables subsidiarios si no han sido demandados los responsables directos.

1.2. Autos y resúmenes doctrinales

■ AUTO nº 9/2012, de 8 de mayo. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 54/11. Actuaciones previas nº 218/10, Entidades Locales. Ayuntamiento... Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Se analiza por la Sala la naturaleza del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, y los motivos de impugnación. Asimismo se rechaza la alegación de extemporaneidad de interposición del recurso teniendo en cuenta las fechas de recepción de la providencia de requerimiento de pago y la de presentación del recurso en la sucursal de Correos. Tampoco se admite la alegación de indebida personación del recurrente dado que, dentro del plazo concedido para la subsanación de defectos, compareció su procurador acompañando copia de la escritura del poder. En cuanto a la citación a la liquidación provisional, se hizo en debida forma habiendo podido el recurrente hacer alegaciones sin ser necesario su desplazamiento a...

Se analiza la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el concepto de indefensión y se recoge, asimismo, la doctrina reiterada de la Sala de Justicia de que el requerimiento de depósito o afianzamiento es una típica medida cautelar de aseguramiento que no afecta a la ulterior determinación de la responsabilidad contable y cuya finalidad es evitar que, en el curso del ulterior procedimiento de reintegro que pudiera incoarse, el eventual demandado pueda ocultar sus bienes o devenir insolvente.

Finalmente señala que las actuaciones previas no constituyen un juicio contradictorio ni están orientadas a obtener resoluciones declarativas de responsabilidad contable. La posible oposición de las partes personadas a las conclusiones a las que llegue el delegado instructor en la liquidación provisional deberá ser ejercitada en el juicio contable que se incoe, y corresponderá al juez de lo contable dirimir la contienda.

■ AUTO nº 10/2012, de 8 de mayo. Recurso de apelación nº 7/12. Procedimiento de reintegro por alcance nº C-47/04, organismos autónomos... Ponente: Excmo. Sra. Dña. Ana María Pérez Tórtola.

Se analiza si en fase de ejecución la liquidación de intereses ordinarios debe calcularse tomando como *dies ad quem* la fecha en que se abonaron las cantidades requeridas en la fase de actuaciones previas o la fecha en la que se dictó la sentencia de primera instancia.

La Sala no estima de aplicación lo dispuesto en el artículo 1.110 del Código Civil, ya que concurren dos circunstancias que excluyen los efectos liberatorios de dicho precepto: por una parte, la Administración acreedora no recibió en fase de actuaciones previas ni capital ni intereses de la deuda, ya que el deudor no transmitió en aquel momento la propiedad de los fondos, sino que los constituyó en garantía de eventuales obligaciones futuras derivadas de una sentencia condenatoria, y, por otra parte, el depósito no sólo incluía el principal de la deuda, sino también los intereses devengados hasta aquel momento, por lo que no se aprecia actuación alguna de la Administración que induzca a pensar en la renuncia a los intereses a la que se refiere el citado artículo 1.110 del Código Civil.

Rechaza también la Sala el que puedan aplicarse al caso los efectos del principio *solve et repete*, ajeno al ámbito de la responsabilidad contable, que tiene carácter reparatorio y es objeto de exigencia en el seno de un procedimiento jurisdiccional.

También se recoge la doctrina de la Sala sobre la función de los intereses de demora que persiguen un *restitutio in integrum* y que deben venir referidos al lapso temporal, que principia el día en que la obligación de entrega debió cumplirse y finaliza en la fecha en que el acreedor es finalmente restituido.

Finalmente indica la Sala que no debe confundirse este derecho de reparación, que abarca el principal y los intereses, con el derecho del Tesoro Público a que se le abonen los intereses que se liquiden por la entidad de crédito como consecuencia de cantidades ingresadas en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones, derecho que nace precisamente del contrato de apertura de una cuenta y que tiene una naturaleza jurídica diferente.

■ AUTO nº 11/2012, de 8 de mayo. Recurso del artículo 46.2 de la Ley 7/1988, nº 9/12. Diligencias preliminares nº C-179/11, Entidades Locales. Ayuntamiento... Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Señala la Sala que el consejero no se encuentra vinculado por el criterio jurídico de las partes intervinientes para adoptar la resolución que considere pertinente en derecho y que dará lugar a la finalización de las diligencias preliminares bien mediante un auto que acuerde el nombramiento de delegado instructor, bien mediante un auto de archivo.

Entiende la Sala que las operaciones de endeudamiento denunciadas se produjeron con infracción de lo establecido en el artícu-

lo 23.3 del Real Decreto-ley 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, y que además se pudo originar un potencial daño a los fondos municipales como consecuencia del pago de intereses de demora nacidos de una operación de endeudamiento no autorizada por el competente para ello.

Sigue afirmando la Sala que no corresponde a la jurisdicción contable el enjuiciamiento de las cuestiones sometidas a la jurisdicción contencioso-administrativa, pero sí puede y debe entender de todos aquellos asuntos en los que haya podido existir menoscabo de fondos públicos. Lo que se sustanciaría en el eventual proceso contable que se incoara no sería la nulidad de las operaciones de endeudamiento, sino si, como resultado de las mismas, pudo producirse dicho menoscabo en los fondos del Ayuntamiento.

Por último, analiza las diferencias con otro supuesto en que la Sala estimó procedente el archivo de las actuaciones, ya que en ese caso no hubo infracción jurídica acreditada y se trataba de la refinanciación de tres operaciones de préstamo preexistentes.

■ AUTO nº 12/2012, de 8 de mayo. Recurso del artículo 46.2 de la Ley 7/88, nº 16/12. Diligencias preliminares nº B-202/11, Entidades Locales. Ayuntamiento... Provincia... Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

Analiza la Sala la naturaleza del trámite de archivo previsto en el artículo 46.2 de la Ley 7/1988, que permite al consejero de Cuentas decretar el archivo de las actuaciones o la no incoación del procedimiento judicial cuando manifiestamente y de modo inequívoco los hechos sometidos a su examen no sean constitutivos de responsabilidad contable, tratando con ello de evitar el inicio de procedimientos carentes de los requisitos elementales.

Considera la Sala que la decisión de archivo no fue contraria a derecho, teniendo en cuenta que la naturaleza de la responsabilidad contable es reparadora, no sancionadora, sin que tenga por objeto la censura de la gestión. Continúa señalando que no basta para iniciar un procedimiento jurisdiccional contable con que se denuncie la comisión de errores o irregularidades en la gestión de fondos públicos, sino que como consecuencia de éstas se debe haber producido un menoscabo en los caudales públicos del que derivaría la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados. Y dicho menoscabo debe cumplir con los requisitos de efectividad, cuantificación e individualización que, según la Sala, no concurren en este caso, ya que para poder dar lugar al inicio del procedimiento contable deben in-

dividualizarse los hechos que permitan al delegado instructor cumplir con las funciones previstas en el artículo 47 de la Ley 7/88, y en este caso la única forma posible de concretar la denuncia para poder llegar a la constatación de un posible perjuicio al erario municipal sería iniciar un procedimiento fiscalizador.

■ AUTO nº 13/2012, de 9 de mayo. Recurso de apelación nº 10/12. Procedimiento de reintegro nº C-159/11, Entidades Locales. Ayuntamiento... Ponente: Excmo Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Señala la Sala que es al consejero de instancia, ex artículo 68.1 de la LFTCu a quien compete decidir con exclusividad sobre la incoación del procedimiento jurisdiccional de reintegro por alcance, sin que se encuentre atado por las peticiones de las partes.

Sigue indicando que el artículo 68.1 LFTCu guarda gran similitud con el artículo 51.1 de la LRJCA, amparando ambos preceptos que el juez, ya sea de lo contencioso-administrativo, ya sea de lo contable, declare la no incoación del procedimiento, siempre que considere que los hechos que se someten a su consideración no están de modo manifiesto e inequívoco en el ámbito de la jurisdicción y la competencia correspondientes. Indica la Sala que son dos los requisitos para que el juez pueda declarar mediante auto esta no incoación del procedimiento: El primero, puramente formal, consiste en escuchar a las partes intervinientes, y el segundo se refiere a la necesidad de motivación, excluyendo de su análisis interpretaciones formalistas, excesivas o desproporcionadas que perjudiquen el principio *pro actione*.

Entiende la Sala, con relación a los pagos efectuados al personal de una empresa pública municipal, que no es un supuesto patente, claro y descubierto que lleve a cercenar el inicio del proceso jurisdiccional. Respecto al complemento retributivo denominado «plus complementario», afirma que ni la existencia de un examen jurídico previo efectuado por una consultora privada, ni el hecho de que se dictara un laudo por la Delegación Provincial de Trabajo constituyen, por sí solos, hechos que vedan el análisis jurídico de dichos pagos por la jurisdicción contable. Y en cuanto al «incentivo voluntario variable», tampoco se considera definitivo el que fuera aprobado por quien tenía competencia para ello ni el que hayan existido pronunciamientos en el orden jurisdiccional social no declarando contrario a Derecho dicho modelo retributivo.

■ AUTO nº 14/2012, de 19 de junio. Recurso de apelación nº 53/11. Procedimiento de reintegro por alcance nº B-78/11, Comunidades Autónomas... Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Analiza la Sala la imposición de costas en el ámbito de la jurisdicción contable, recogiendo el contenido del artículo 394 de la LEC en el que se establece el principio del vencimiento objetivo, con la excepción citada, y se indica que para apreciar, a efectos de condena en costas, que el caso era jurídicamente dudoso se tendrá en cuenta la jurisprudencia recaída en casos similares. Este precepto deja cierto margen al arbitrio judicial para la no imposición de costas, si bien limitado a que el juzgado aprecie y así lo razone dudas de hecho o de derecho.

Continúa afirmando la Sala que, en cuanto a las dudas fácticas, el término de comparación es la jurisprudencia recaída en casos similares, por lo que no cabrá apreciar la excepcionalidad cuando la jurisprudencia sea unánime y no existan interpretaciones discrepantes, y respecto a las fácticas, se requiere que sean serias, objetivas, realmente importantes, de consideración, que concurrirán cuando el establecimiento de los hechos controvertidos y relevantes resulte especialmente complejo, cuando pueda calificarse la labor de apreciación de las pruebas de especialmente dificultosa, cualquiera que sea el sentido final. Indica asimismo la Sala que no puede confundirse la duda fáctica seria de los hechos realmente acontecidos con la buena fe del litigante (en la creencia de que se tiene razón porque desconoce lo acaecido o lo malinterpreta).

Por lo que se refiere a las costas del recurso de apelación, la Sala establece que resulta de aplicación el artículo 139.2 de la Ley 29/1988, de 13 de julio, LJCA (en virtud del artículo 80.3 de la Ley 7/1988), y de acuerdo con dicho precepto se impondrán al recurrente si se desestima totalmente el recurso, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen su no imposición.

■ AUTO Nº 15/2012, de 19 de junio. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 nº 56/11. Actuaciones previas nº 104/2011, Entidades Locales. Informe de Fiscalización TCu. Ayuntamiento... Provincia... Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 y que la instrucción de las actuaciones previas del artículo 47 de la Ley de Funcionamiento, como necesario soporte de la fase jurisdiccional posterior instrumentada por medio del procedimiento de reintegro, tiene por objetivos esenciales la averiguación de los hechos denunciados y de los responsables (o causahabientes) y la salvaguarda, en su caso, de los derechos de la Hacienda Pública perjudicada. Añade que el primer objetivo da lugar a la práctica de las diligencias que, a tal efecto, se consideren oportunas, así como a le-

vantar, si procede, liquidación provisional del presunto alcance, y el segundo objetivo, para el supuesto de que exista presunto alcance –y posibles responsables del mismo–, se consigue mediante el requerimiento a dichas personas para que depositen o afiancen el importe provisional del alcance más los intereses que pudieran resultar procedentes, y, en caso de no atenderse el requerimiento, mediante el embargo de sus bienes en los términos establecidos en el Reglamento General de Recaudación. Aplicado todo ello a las presentes actuaciones, afirma la Sala que no puede entrar a valorar la discrepancia existente entre dos informes técnicos (el inicial del Ayuntamiento y el posterior realizado por un perito), pues ello significaría convertir el recurso en un procedimiento probatorio, cuyo desenvolvimiento y decisión corresponde al órgano juzgador de primera instancia. De igual forma sería el eventual proceso contable de primera instancia, que en su caso llegara a incoarse, el momento procedimental oportuno para que un juez pueda decidir el grado de responsabilidad que pudiera corresponder a cada uno de los que fueran demandados.

La Sala rechaza que se haya producido indefensión, en el sentido del artículo 24 de la Constitución, interpretado por su propia doctrina siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, ya que no detecta en este caso que se hayan producido perjuicios reales y efectivos para las pretensiones de los recurrentes, que pudieron examinar toda la documentación obrante en las actuaciones, ni que se haya limitado su participación durante la instrucción. Entiende que lo que hay es una discrepancia de los recurrentes con las valoraciones realizadas por la delegada instructora, que no pueden ser objeto de análisis por la propia Sala.

■ AUTO nº 16/2012, de 19 de junio. Recurso del artículo 46.2 de la Ley 7/88, nº 2/12 Diligencias preliminares Nº B-133/11, Entidades Locales. Ayuntamiento... Provincia... Ponente: Excma. Sra. Dña. Ana María Pérez Tórtola.

Analiza la Sala el archivo de actuaciones previsto en el artículo 46.2 de la Ley 7/1988 y el derecho a la tutela judicial efectiva que el Tribunal Constitucional viene interpretando, de forma reiterada, en el sentido de comprender el de obtener una resolución fundada en Derecho, que podrá ser de inadmisión cuando concurra alguna causa legal y así lo acuerde el juez o tribunal en aplicación razonada de la misma.

Entiende la Sala que el auto impugnado no ha resuelto sobre una de las irregularidades denunciadas en la acción pública y que ello supone incongruencia omisiva e impide materialmente, sin motivar

la procedencia de archivar, que una parte de los hechos denunciados sean objeto de instrucción y, en su caso, de decisión sobre el fondo, lo que vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva del actor. Considera, por ello, que debe estimarse la alegación del recurrente, debiendo adoptarse las medidas necesarias para que dentro de las diligencias preliminares correspondientes pueda resolverse sobre el archivo o la propuesta de nombramiento de delegado instructor en relación con las concretas irregularidades no tratadas y resueltas en el auto de archivo, sin que afecte a dicha conclusión el que las responsabilidades contables exigidas por el actor público como consecuencia de estos hechos estén o no prescritas.

La Sala coincide con el auto impugnado en que la adjudicación del arrendamiento de pastos de una finca municipal por importe inferior al establecido en el pliego de condiciones económico-administrativas está justificada con base en la modificación del contrato inicial, la cual justifica igualmente que se anularan los cargos realizados por la suma originaria de la renta y que se sustituyeran por las correspondientes liquidaciones giradas por el nuevo importe de la misma. Considera, además, que el recurrente no aporta documentación o información alguna que permita apreciar, ni siquiera de forma indiciaria, que existan cantidades concretas cuyo cobro no vaya a ser posible y de que se haya producido un daño real, efectivo, económicamente evaluable e identificado en unos concretos caudales o efectos públicos como consecuencia de posibles faltas de cobro de ingresos procedentes del arrendamiento de pastos.

■ AUTO nº 17/2012, de 19 de junio. Recurso del artículo 46.2 de la Ley 7/88 nº 6/12. Diligencias preliminares nº C-164/11, Comunidades Autónomas... Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

La Sala señala que el recurrente califica el recurso como de reposición cuando, contra los autos de archivo dictados por los consejeros de instancia, el único recurso pertinente es el que resulta de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 46.2 de la Ley 7/1988.

Indica a continuación que se solicita la apertura de un procedimiento probatorio en fase de diligencias preliminares, pero la Sala señala que lo que debe decidirse por vía de este recurso es si procede confirmar o no el archivo acordado por el consejero de la Sección de Enjuiciamiento, para lo cual sólo procede el examen y ponderación de las alegaciones de la denuncia y de la documentación que la compañía y, para el caso de procederse al archivo, como ha ocurrido en las presentes diligencias, que se haya verificado el oportuno trámite de audiencia a las partes previsto en el artículo 46.2 Ley 7/88 citado.

En cuanto a los hechos denunciados señala que por acuerdo unánime de la Mesa y de la Junta de Portavoces de las... se introdujo un régimen de indemnizaciones por cese para quienes hubieran sido miembros de dichas Cortes en régimen de dedicación exclusiva y no hubieran obtenido nuevo mandato en la Asamblea Legislativa..., no habiéndose invocado por el recurrente la norma presupuestaria o contable que se haya podido infringir por los posibles pagos realizados en aplicación de dicho acuerdo. Entiende la Sala que esas disposiciones de efectivo están amparadas por un acuerdo adoptado con todas las formalidades legales dentro de las dotaciones presupuestarias específicamente consignadas a tal efecto y bajo el principio de autonomía de las Cortes... para la regulación de su personal y retribuciones.

■ AUTO nº 18/2012, de 19 de junio. Recurso de queja nº 14/12. Procedimiento de reintegro por alcance nº A-21/2004, Entidades Locales. Ayuntamiento... Provincia... Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

La cuestión examinada por la Sala consiste en decidir si una vez rectificado de oficio un auto por otro de fecha posterior, en el cómputo del plazo de veinte días naturales concedido para interponer el recurso de apelación, debe o no detraerse el plazo ya transcurrido desde que se notificó el primero que fue objeto de rectificación.

Entiende la Sala que existe una antinomia entre lo previsto en los artículos 267.9 LOPJ y 215.5 LEC. para los casos de aclaración o subsanación a instancia de parte, debiendo tenerse en cuenta además la coincidencia del contenido del artículo 448.2 LEC con el citado artículo 267.9 LOPJ. Recoge al respecto la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo en el sentido de que el auto de aclaración está llamado a integrarse en la resolución originaria con la que viene a formar un todo, hasta el punto de que los plazos para recurrirla se computan precisamente desde la notificación del auto de aclaración

Afirma la Sala que, según su criterio, la contradicción debe resolverse, de acuerdo con la interpretación más favorable a las exigencias de la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho de acceso a los recursos legalmente previstos, incompatibles con cualesquiera otras restricciones que las que se adviertan claramente y sin dificultad interpretativa del texto legal. Mantiene, por ello, el criterio de iniciar el cómputo del plazo para el recurso desde la notificación del auto o decreto que acuerde o deniegue la aclaración, rectificación o complemento.

■ AUTO nº 19/2012, de 19 de junio. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 nº 15/12. Actuaciones previas nº 307/11, Entidades Locales. Ayuntamiento... Provincia... Ponente: Excm. Sra. Dña. Ana María Pérez Tótola.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 y señala que los motivos en que las partes basan sus recursos se refieren a su participación y la de otras personas en los hechos y las causas de exoneración de su posible responsabilidad, resultando claro que dichos motivos no se ajustan a los que prevé el artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril (indefensión o falta de práctica de diligencias pedidas por los interesados), sino que se refieren al fondo del asunto.

Añade la Sala que la mera discrepancia de las recurrentes con el criterio vertido en la liquidación provisional por la delegada instructora no es causa de indefensión por sí misma y no permite que prospere un recurso del artículo 48.1 de la LFTCu, al igual que la alegación referida al archivo y sobreseimiento de las actuaciones penales, que según las partes determina la procedencia del archivo de las actuaciones seguidas en la jurisdicción contable, pues esta jurisdicción y la penal son compatibles en los términos de los artículos 18 de la LOTCu y 49.3 de la LFTCu, no pudiendo a través del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 pronunciarse sobre dicha compatibilidad.

Por otra parte, recuerda la Sala que la providencia de requerimiento de pago, depósito o afianzamiento es la medida cautelar prevista en el artículo 47.1.f) de la Ley 7/88 para el caso de que se haya practicado una liquidación provisional declarativa de presuntas responsabilidades contables por alcance y que, al confirmarse dicha providencia mediante el presente auto, no cabe devolución de los depósitos efectuados por las recurrentes.

Finalmente se analiza el concepto de indefensión, no apreciándose que los motivos alegados por las recurrentes en el presente caso impliquen indefensión material ni formal.

■ AUTO nº 20/2012, de 19 de junio. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 nº 17/12, Actuaciones previas nº 102/11, ramo... Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Recuerda la Sala la naturaleza jurídica y finalidad del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 y afirma que las alegaciones de la recurrente se refieren a su falta de legitimación pasiva en el procedimiento contable incoado y al principio *in dubio pro reo* que, según di-

cha parte, servirían para exonerarla de responsabilidad y conducirían al archivo del procedimiento.

Sin embargo, la Sala rechaza tales alegaciones dado que no se corresponden con los motivos del artículo 48 de la Ley 7/88, establecidos taxativamente por la Ley, e indica que sus razonamientos realmente expresan unas discrepancias jurídicas y fácticas de fondo cuyo análisis no puede realizarse al amparo de este excepcional trámite, sino que su enjuiciamiento debería sustanciarse en el seno del procedimiento que, en su caso, pueda seguirse ante el órgano jurisdiccional contable que resulte competente para conocer de tales cuestiones, con total amplitud de los medios probatorios y del examen del Derecho aplicable, en el ámbito del juicio que corresponda.

Finalmente, la Sala rechaza la alegación del principio *in dubio pro reo* dado que la liquidación provisional de presunto alcance no es una resolución condenatoria, ni tiene carácter sancionador, sino que, únicamente, de forma previa y provisional fija la existencia de un presunto alcance, su cuantificación, así como la imputabilidad del mismo a los presuntos responsables.

■ AUTO nº 21/2012, de 19 de junio. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, nº 20/12. Actuaciones previas nº 59/11, Entidades Locales. Ayuntamiento... Provincia... Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

Reconoce la Sala que el Consejero de Cuentas en el auto en virtud del cual acordó proponer el nombramiento de instructor, si bien en los antecedentes de hecho recogió literalmente todos los supuestos denunciados por la Abogacía del Estado y el Ministerio Fiscal, no lo hizo en la fundamentación jurídica de dicha resolución en cuanto textualmente señala que agrupa los mismos en cuatro apartados, los cuales, tal y como reconoce el propio recurrente, no incluyen la totalidad de los denunciados por él.

Por los términos en que se realiza la propuesta de nombramiento en la parte dispositiva de dicho auto, considera la Sala que dicha propuesta lo es para la investigación de la totalidad de los hechos denunciados, sin hacer declaración de archivo respecto de ninguno de ellos. En aras de la máxima defensa de los intereses generales y de la tutela judicial efectiva se estima el recurso interpuesto por el Ministerio Fiscal contra la liquidación provisional y se acuerda la devolución de las actuaciones previas a la delegada instructora para que se completen con los hechos que no han sido recogidos en la liquidación y que el recurrente pide que se investiguen.

■ AUTO nº 22/2012, de 20 de junio. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 nº 41/11. Actuaciones previas nº 30/09, Entidades Locales. Ayuntamiento... Provincia... Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 y de las actuaciones previas.

Establece la Sala que las alegaciones de los recurrentes sobre falta de documentación, falta de concreción de los hechos, su intervención en los mismos o la ausencia de conexión entre sus atribuciones y responsabilidades y las presuntas irregularidades son todas ellas ajenas al objeto del recurso del artículo 48.1 Ley 7/88 y propias del debate en una ulterior fase jurisdiccional del procedimiento.

Considera la Sala, asimismo, que no cabe deducir que se haya producido indefensión, en el sentido del artículo 24 de la Constitución, conforme ha sido interpretado por abundante doctrina de esta Sala, ya que no se ha producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica y defensa de los recurrentes, ni limitación de los medios de prueba ni de su participación durante la instrucción al margen de que puedan discrepar de las valoraciones realizadas por el delegado instructor.

■ AUTO nº 23/2012, de 20 de junio. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 nº 46/11. Actuaciones previas nº 36/11, Entidades Locales. Ayuntamiento... Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Analiza la Sala la naturaleza y los motivos de impugnación del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 y la alegación del recurrente de vulneración de la tutela judicial efectiva al haberse denegado su solicitud de suspensión del acto de liquidación provisional hasta que fuese dado de alta médica.

Señala la Sala cuál es la finalidad de las actuaciones previas y analiza el concepto de indefensión.

Considera que no se ha producido indefensión en este caso, ya que no se ha desequilibrado la posición de las partes, ni ha habido perjuicio real y efectivo al recurrente, ya que, además de citarle para la práctica de la liquidación provisional, la delegada instructora puso a su disposición las actuaciones para que pudiera efectuar las alegaciones que considerara procedente, así como la posibilidad de acudir al acto de la liquidación provisional mediante su representante, siendo, por otra parte, la posibilidad de recurrir la liquidación provisional y la providencia de requerimiento ante esta Sala de Justicia otro elemento de defensa que viene a reforzar los ya citados. Por todo ello

concluye la Sala que no se ha producido indefensión alguna y que ha de desestimarse el recurso planteado.

■ AUTO nº 24/2012, de 17 de julio. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 nº 28/11. Actuaciones previas nº 17/09, Entidades Locales. Ayuntamiento... Provincia... Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 y añade que debe analizarse si se ha producido un perjuicio real y efectivo en las posiciones jurídicas e intereses de los recurrentes, considerando que dicho perjuicio se produce cuando se ven mermdas sus posibilidades de defensa, se ven privados de algún trámite esencial o se les impide completar el procedimiento con sus planteamientos, y entiende que en este caso no se observa dicho perjuicio, ni en la posición jurídica ni en la estrategia de defensa de los recurrentes, que tuvieron ocasión de incorporar a las actuaciones previas los medios probatorios que estimaron pertinente, así como de formular cuantas alegaciones consideraron oportunas. Subraya que las cuestiones que afectan al fondo del asunto podrán ser eventualmente planteadas y defendidas con todas las garantías en el seno del correspondiente procedimiento jurisdiccional contable que en su caso pueda llegar a sustanciarse.

■ AUTO nº 25/2012, de 17 de julio. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 nº 55/11. Actuaciones previas nº 24/09, Entidades Locales. Ayuntamiento... Provincia... Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 y el concepto de indefensión, que debe ser material y no meramente formal, es decir, que ocasione un perjuicio real y efectivo al recurrente que minore sus posibilidades de defensa.

Desestima la Sala la alegación de indefensión por la no concurrencia de la condición de cuentadante, ya que es al órgano de primera instancia, dependiendo de la acción que se pudiera ejercitar en vía jurisdiccional por los legitimados activos, a quien compete pronunciarse sobre si existen elementos suficientes para sostener una pretensión de responsabilidad contable.

Desestima la Sala igualmente la alegación de indefensión por la incompleta función fiscalizadora realizada por entender que el hecho de que la delegada instructora considerara suficiente la documentación que obraba en el expediente, completada con las diligencias que decidió practicar, cumpliendo *stricto sensu* los mandatos y función

que le encomienda el artículo 47.1 de la Ley 7/88, y no estimara necesario llevar a cabo otras indagaciones no ha supuesto limitación o restricción alguna del derecho de defensa.

En cuanto a la alegación de indefensión por ser declarado responsable de un presunto alcance sin haber sido previamente oído por no haber sido notificado en su domicilio, afirma la Sala que, intentada la notificación y citación en el domicilio y hallándose ausente del mismo, se practicó ésta mediante edictos publicados en el *Boletín Oficial del Estado*. Añade que la pretendida irregularidad denunciada no es sino una cuestión de estricto orden procesal y que, como tal, sólo cabe plantear y resolver en el seno del proceso jurisdiccional contable que en su caso se incoe.

Por último desestima la Sala la pretensión de que se deje sin efecto el requerimiento efectuado para asegurar el importe del alcance declarado provisionalmente, dado que dicho requerimiento tiene cobertura legal y va encaminado a asegurar los derechos de la Hacienda Pública.

■ AUTO nº 26/2012, de 17 de julio. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 nº 18/12. Actuaciones previas nº 17/2009, Entidades Locales. Ayuntamiento... Provincia... Ponente: Excma. Sra. Dña. Ana M^a Pérez Tórtola.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 y señala, respecto a las actuaciones anteriores, a la citación a la liquidación provisional previstas en los apartados *a)*, *b)* y *c)* del artículo 47.1 de la Ley 7/1988, que se trata de diligencias de averiguación orientadas a determinar, de forma previa y provisional, si ha habido alcance, en qué cuantía y quiénes pudieran ser los posibles responsables contables del mismo. Estas diligencias de instrucción no se dirigen frente a ningún interesado concreto, por lo que el artículo 47.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas no exige notificación o citación alguna para practicarlas ni intervención necesaria de personas concretas en las mismas.

Asimismo analiza la naturaleza de las actuaciones previas y de la liquidación provisional, entendiendo que la citación que se hizo mediante edictos no fue ajustada a derecho, ya que se trata de un medio de notificación supletorio y que, por tanto, ha de utilizarse como remedio último para la comunicación del órgano con las partes, lo cual significa que previamente han de agotarse todas aquellas otras modalidades que aseguran en mayor grado la recepción por el destinatario de la correspondiente notificación.

■ AUTO nº 27/2012, de 17 de julio. Recurso de apelación nº 19/12. Diligencias preliminares nº A-150/11, Entidades Locales, Ayuntamiento... Provincia... Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Afirma la Sala que el artículo 47 de la LOTCu consagra el carácter público de la acción para la exigencia de responsabilidades contables, y en desarrollo de dicha previsión legal el artículo 56 de la LFTCu establece cuáles son los requisitos para el ejercicio de la acción pública contable y la tramitación que debe ser objeto de la misma. Es necesario que en el escrito, compareciendo en forma, se individualicen los supuestos de responsabilidad por los que se actúe con referencia a las cuentas, actos, omisiones o resoluciones susceptibles de determinarla y a los preceptos legales que, en cada caso, se consideren infringidos.

Confirma la Sala el criterio plasmado en el auto impugnado según el cual los hechos de los que se pretende derivar un cúmulo de irregularidades económico-financieras, presupuestarias y contables en los ejercicios a que se refiere la denuncia no presentan los suficientes indicios racionales jurídicamente relevantes para la admisión del escrito de recurso. Insiste la Sala en que las irregularidades que son objeto de la denuncia deberían haber presentado todos o al menos alguno de los caracteres que perfilan la figura jurídica del alcance de fondos o caudales públicos, lo que exigía al ejercitante de la acción la concreción de los hechos que hubieran dado lugar al descubierto con resultado perjudicial para las arcas públicas (daño o perjuicio que, además, ha de ser real, efectivo y evaluable económicamente, habida cuenta que dicho perjuicio es elemento esencial para la existencia de alcance).

Rechaza la Sala que pueda apreciarse incongruencia o inadecuación alguna entre lo acordado en el auto impugnado y los alegatos sostenidos por la recurrente, habida cuenta que faltaba cuando fue dictado el auto recurrido y sigue faltando ahora la necesaria concreción o individualización de los supuestos de responsabilidad contable por alcance con referencia a cuentas determinadas o actos concretos de intervención administrativa, custodia o manejo de bienes, caudales o efectos públicos.

Añade la Sala que, si bien los requisitos para dicha admisión deben ser objeto de una interpretación no rigorista y acorde con el derecho a la tutela judicial efectiva y con el principio *pro actione*, que se recogen en el artículo 24 de la Constitución, sin embargo, dicha interpretación no puede ser tan flexible como para permitir la incoación de un juicio de responsabilidad contable por hechos que, según apa-

rezcan expresados en el escrito de interposición de la acción pública, no presenten indicios suficientes de haber generado un menoscabo en los fondos públicos presuntamente constitutivos de alcance.

Por último afirma la Sala que se exige que los hechos no reúnan las características mínimas que permiten en una valoración inicial, sin entrar en el fondo del asunto, apreciar la existencia de un presunto alcance, ya que el archivo impediría el ejercicio de la pretensión contable con el riesgo que ello supondría para la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva. Precisa, además, que debe tenerse en cuenta que este principio actúa a través de otros dos subordinados: el antiformalista y el de subsanabilidad, y puede formularse como aquel que impide el desarrollo normal de la acción ejercitada a menos que lo sea con una causa expresamente prevista en la Ley.

■ AUTO nº 28/2012, de 17 de julio. Recurso de apelación nº 22/12. Procedimiento de reintegro nº 21/04, Haciendas Locales... Pieza separada de medidas cautelares. Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

Recoge la Sala las notas características de las medidas de aseguramiento de instrumentalidad, provisionalidad, temporalidad y variabilidad y señala cuáles son los presupuestos necesarios para su adopción: la apariencia de buen derecho, *fumus boni iuris*, y el peligro en la demora, *periculum in mora*, o existencia de un riesgo que amenace la efectividad del proceso y la sentencia.

Entiende la Sala que el reconocimiento por la propia parte condenada al reintegro de los daños causados a los fondos públicos de que no era titular de las acciones embargadas para responder de los mismos justifica la solicitud de la medida cautelar en ese momento procesal.

Analiza la Sala el requisito de la apariencia de buen derecho, ya que, con independencia de cuál sea la sentencia que se dicte en su día, en cuyo fondo no puede entrarse en este momento procesal, hay una sentencia no firme dictada en la instancia en la que se ha determinado un daño para los caudales públicos y unos responsables contables, por lo que la pretensión ejercitada no es meramente ilusoria.

Y en cuanto al *periculum in mora*, señala la Sala que es el peligro de que del retraso producido por la tramitación del procedimiento se derive un daño para los intereses de la parte, haciendo ineficaz la resolución judicial y vaciando de contenido práctico a la tutela judicial efectiva, pero también puede tratarse de que la duración del proceso

por sí misma configure un daño específico de forma que el retraso constituye por sí mismo una lesión.

3. FISCALIZACIONES

■ RESOLUCIÓN de 8 de mayo de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe anual de la Comunidad Autónoma de Cantabria, ejercicios 2006 y 2007 (*BOE*, nº 152, de 26 de junio de 2012).

■ RESOLUCIÓN de 8 de mayo de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de Fiscalización de las contabilidades electorales de las elecciones al Parlamento Europeo de 7 de junio de 2009 (*BOE*, nº 153, de 27 de junio de 2012).

■ RESOLUCIÓN de 31 de mayo de 2012, de la Presidencia del Congreso de los Diputados y de la Presidencia del Senado, por la que se dispone la publicación del dictamen de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con la declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2009 (*BOE*, nº 160, de 5 de julio de 2012).



PUBLICACIONES



RODRÍGUEZ-BOLÍVAR, Manuel Pedro, y ROYO, Sonia: *e-government: la prestación de servicios y rendición de cuentas de las Administraciones Públicas a través de Internet*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), 2012, 116 págs.

El presente texto se adentra en el *Electronic Government (e-government)* en España, uno de los tópicos más relevantes para las Administraciones Públicas contemporáneas. La utilización de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) en el sector público es un fenómeno con interés desde distintos puntos de vista, especialmente en lo que respecta a la prestación de servicios y la rendición de cuentas. Por ello, merece la pena su atención como elemento clave de la contabilidad y la administración de las organizaciones públicas, uno de los valores que está presente en las más de cien páginas del trabajo.

Este documento realiza un estudio comprehensivo del fenómeno del *e-Government* contribuyendo a su entendimiento por parte de diferentes tipos de audiencias. Por un lado, los contenidos se presentan de una manera didáctica para quienes se acercan por primera vez a esta cuestión. Por otro lado, el texto ofrece un instrumento útil para todos aquellos que trabajan en el sector público, o sus aledaños, y desean disponer de un contenido altamente valioso desde una dimensión práctica. Finalmente, el trabajo es también una aportación significativa para académicos y estudiosos

del tema en la medida que la densidad de sus páginas refleja muchas de sus claves.

Varias secciones muestran la diversidad y riqueza de los contenidos del documento. En la primera de ellas se realiza una consideración de los conceptos esenciales relacionados con el *e-government*, destacando la relación con la e-gobernanza, la e-administración, así como la e-democracia. En concreto, siguiendo la estela de trabajos previos se aventura una definición de *e-government* como «el uso de las TIC –y particularmente Internet– para el suministro de información y prestación de servicios a la ciudadanía de una forma más conveniente, sencilla y accesible, con objeto de facilitar las interacciones con las Administraciones Públicas y aumentar la transparencia, rendición de cuentas de este tipo de entidades y la mejora de la confianza de los ciudadanos en las instituciones» (pág. 15). Adicionalmente, esta sección ofrece los aspectos clave de las dimensiones interna y externa del *e-government*, una consideración de los modelos evolutivos, así como de los inductores y barreras para su desarrollo.

En la segunda sección, el trabajo se centra en el papel del *e-government* y las TIC en el marco de reformas del sector público. Esta dimensión, de carácter teórico, tiene en cuenta algunos de los debates esenciales en torno a la reciente ola de adopción y difusión de TIC dentro de las Administraciones Públicas, iniciada a partir del cambio de siglo, que permitió el florecimiento de esta cuestión. En particular, se plan-

tea la relación entre el proceso de difusión tecnológica y la nueva gestión pública (NGP), así como la *governance*, dos tipos de doctrinas administrativas que han acompañado la reflexión sobre el alcance de la dimensión tecnológica dentro del sector público. En esa línea, el resto de esta sección considera el impacto del *e-government* en determinadas funciones de gestión en entornos públicos: orientación a los ciudadanos, prestación de servicios, calidad, transparencia y rendición de cuentas, participación ciudadana y mejora de la eficiencia y eficacia.

En la siguiente sección el texto se aproxima al contexto de las iniciativas de *e-government* en las Administraciones Públicas españolas. En este plano interesa recordar que la consolidación del *e-government* forma parte de estrategias y políticas públicas más amplias, relacionadas con la extensión de la sociedad de la información, así como normativa que enmarca y determina su desarrollo dentro de las organizaciones públicas. Desde la estrategia europea ligada a la Agenda Digital 2020, pasando por la normativa española de referencia, se plantea un breve recorrido por los aspectos más singulares del contexto en el que se inserta el *e-government* en el ámbito español. Con ello, se ofrece al lector una guía básica, al mismo tiempo que se discuten las implicaciones y alcance de algunas de las normas esenciales en la materia.

En la cuarta de las secciones se realiza un ejercicio prescriptivo orientado a la determinación de unos patrones para la acción de las Administraciones españolas en relación con la implantación del *e-go-*

vernment. Primero, se define una propuesta de código de buenas prácticas para la difusión de información financiera pública, incluyendo los aspectos relacionados con el contenido de la información divulgada, el cumplimiento de las características cualitativas de la información divulgada, así como la accesibilidad y navegabilidad de la información financiera pública. Segundo, se plantean los aspectos generales en relación a la prestación en línea de servicios públicos, así como sus niveles de desarrollo en Internet. Tercero, se concreta una propuesta de código de buenas prácticas para el diseño de los sitios web de las Administraciones Públicas y la prestación de servicios públicos en Internet, realizando un desglose muy completo de características necesarias para ello (diseño, lectura y búsqueda de información, navegabilidad, contenido y opciones sobre el mismo en la página web, accesibilidad, interactividad y seguridad y privacidad).

La quinta sección se orienta a la presentación de un *benchmarking* nacional e internacional con ejemplos concretos de buenas prácticas en varias dimensiones del *e-government*. Tomando en cuenta ejemplos de diferentes niveles de gobierno y administración en España y Europa, el texto ofrece de forma sucinta experiencias en varias categorías, tales como e-información o transparencia, servicios electrónicos, mejora de los procesos internos e integración de servicios y democracia electrónica. Con todo ello se posibilita a los lectores el acercamiento a un elenco de experiencias lo suficientemente importante como para disponer de una visión muy completa acerca del alcance para las

Administraciones Públicas de esas dimensiones analizadas.

Adicionalmente, las conclusiones sintetizan algunas de las contribuciones de mayor calado realizadas en el estudio. En este sentido, se pone en valor el término *e-government* de cara a considerar la implementación de las TIC dentro de las Administraciones Públicas. En particular, durante los últimos años se han planteado muchas potencialidades de dicha relación sin que se lograran culminar en la realidad las consecuencias esperadas. Por ello, los autores inciden en la necesidad del cumplimiento de unos códigos de buenas prácticas dentro de las Administraciones Públicas en materia de *e-government*. Con ello se logrará, «por un lado, dirigir los esfuerzos de las Administraciones en la implementación de las TIC hacia inversiones que permitan alcanzar mejor los objetivos de transparencia y eficiencia en la gestión de los recursos y, por otro, para establecer un proceso de benchmarking que permita, de manera comparativa, mejorar los esfuerzos desarrollados en este ámbito» (pág. 116).

Cabe sugerir que el presente documento deja abiertos determinados aspectos para desarrollos o líneas de trabajo de cara al futuro. Por un lado, el documento no se adentra en algunos debates teóricos de interés sobre el desarrollo del *e-government*, en particular, teniendo en cuenta que los estudios sobre TIC y organizaciones llevan vigentes varias décadas en las ciencias sociales. Por otro lado, el análisis del contexto de referencia del *e-government* en el ámbito español ofrece nuevas posibilidades de estudio, profundizando en la dimen-

sión política ligada a los actores de referencia presentes en las políticas de difusión tecnológica dentro del sector público español, así como sus interacciones clave de cara a entender esta esfera de política pública.

En definitiva, nos encontramos ante un trabajo riguroso, estructurado adecuadamente y muy bien escrito. La exhaustividad con la que se plantean los temas tratados es un punto fuerte del documento, que opera de una manera equilibrada en términos de apertura a audiencias variadas, al mismo tiempo que ofrece la profundidad adecuada para satisfacer las necesidades de quienes se dediquen al estudio académico de las interacciones entre las TIC y el sector público. Por todo ello, el presente documento es un trabajo altamente recomendable para su lectura, especialmente teniendo en cuenta a aquellos que son más reticentes a reconocer el potencial para la mejora del sector público derivado de la implantación y uso social del *e-government*.

J. IGNACIO CRIADO

PALOMINO PELLA, Fernando: *Creación de un Tribunal de Cuentas en la Comunidad Andina: experiencia de la Unión Europea*, tesis para optar por el título de abogado, Escuela de Humanidades. Facultad de Derecho. Universidad de Lima, Lima, 2012, XIV + 279 págs.

¿Existe algo parecido a lo que impulsó, a partir del final de la II Guerra Mundial, un Tribunal de Cuentas que resida en la Unión Andina? Ésta es la cuestión primera y fundamental, porque, en realidad,

la Unión Europea nace a partir de la OECE, que a su vez es una creación norteamericana para lograr un apoyo notable europeo en la Guerra Fría. La tensión que así surge avanzará eliminando suspicacias nacionalistas y, por tanto buscando la creación de instituciones comunes que eliminen, como así ocurrió, para siempre, las tensiones entre los diversos países europeos. Hoy son firmes las fronteras de la Unión Europea a partir del inicio con la CECE –Comité Europeo de Cooperación Económica, nacido el 1 de julio de 1947–, del que precedió, el 16 de abril de 1948, la OECE, y de ahí se derivará el Tratado del Carbón y del Acero, y así sucesivamente, hasta concluir en la actual Unión Europea, que hoy llega desde el Reino Unido a Polonia, desde España a Suecia, con incluso pactos con los restos minúsculos que quedan de la EFTA.

En este trabajo, muy importante, se intenta algo paralelo, con otra base –la de la hermandad, por cierto procedente de España–, basada (pág. XI) en «una similitud lingüística, geográfica, étnica, cultural y de religión», que afecta a los pueblos de la llamada Comunidad Andina: Bolivia, Venezuela, Colombia, Ecuador y Perú. A pesar de que la cordillera les afecta, y cómo, no entran ni Chile ni Argentina en esa Comunidad. Tiene más que ver con la herencia de Bolívar que de la de San Martín y O'Higgins.

Al mundo comunitario europeo le ha ido bien con la creación de instituciones importantes comunes,

como es el Tribunal de Cuentas Europeo. Lo que plantea Fernando Palomino en este trabajo es el motivo por el cual en la Comunidad Andina no pueda surgir una institución paralela, con beneficio colectivo.

En el capítulo V es donde pasa a estudiar la evolución histórica del Acuerdo de Integración Subregional –AIS– por el que se crea la Comunidad Andina. Tiene un interés grande la observación de este capítulo V, con un análisis de la historia a partir de 1826, de la Gran Colombia, que hoy está dividida en las repúblicas de Venezuela, Colombia, Panamá y Ecuador. En la página 76 aparece toda la evolución posterior, que concluye así (pág. 76): «El 26 de mayo de 1969... se suscribe el Acuerdo de Integración Subregional, celebrado por la República del Perú, Bolivia, Colombia, Chile y posteriormente, en 1973, ingresa Venezuela. Cabe señalar que Chile se salió del Acuerdo de Integración Subregional en octubre de 1976, y Venezuela, a pesar de que muchos señalan que no continúa en la hoy Comunidad Andina, jurídicamente es un país miembro.» El problema surge de que este bloque no se siente obligado a superar amenazas entre sus miembros y, menos aún, una confrontación con algún otro bloque. De ahí la normativa de la Comunidad Andina, que tiene orígenes en el Tratado de Montevideo de 1960, donde se crea el ALALC –Asociación Latinoamericana de Libre Comercio–, pero todo se vino abajo, como señala Palomino, por el «egoísmo y oportunismo existen-

te en los países miembros, situación que conllevará, posteriormente, al fracaso del Tratado de Montevideo... Con el transcurrir de los años, el objetivo de la ALALC se fue difuminando» (págs. 76-77).

Hoy en día existe el Sistema Andino de Integración, conformado por 14 instituciones y órganos, pero «no cuenta con una entidad fiscalizadora encargada de salvaguardar los intereses financieros provenientes del dinero de los pueblos, como sí se efectúa en la Unión Europea a través del Tribunal de Cuentas Europeo. No existe en la organización ningún órgano de control que fiscalice los ingresos y egresos» de estas 14 entidades citadas, y sin él «no es posible asegurar un desarrollo sostenible dentro de la democracia y transparencia que los ciudadanos comunitarios» demandan de quien los representa (págs. 80-81).

En este sentido, Palomino estudia una perspectiva nueva de estas entidades, y que resplandezca en todas ellas las ventajas de disponer de un respaldo de un Tribunal de Cuentas, porque, «considerando que la Comunidad Andina es financiada por el dinero de cada ciudadano, la actividad del futuro Tribunal de Cuentas de esta Comunidad reviste de una especial importancia y necesidad, toda vez que resulta imperioso realizar controles rigurosos sobre los ingresos y egresos de la Comunidad Andina; en consecuencia, sobre la regularidad de las cuentas, la legalidad de las operaciones y de la eficiencia de la gestión económica, elementos que sin

duda resultan de gran importancia para las buenas prácticas financieras en la organización» (pág. 99). Debe ser el futuro Tribunal de Cuentas no dependiente «de nadie, conservando así principios de integridad, imparcialidad e independencia» (pág. 100). Y a partir de ahí se formulan qué principios rectores debería tener, con semejanzas notables con el Tribunal de Cuentas Europeo, destacando continuamente –p. ej., pág. 104– «tal y como se realiza en la Unión Europea».

Una observación. En la página 106 señala que el Tribunal de Cuentas Europeo «fue tomado como modelo de fiscalización interna por las instancias de control... del Reino de España». No hay tal. Más bien habría que decir lo opuesto. Pero sí es evidente el conjunto de ventajas que se originarían con la existencia de este Tribunal de Cuentas de la Comunidad Andina (págs. 107-110).

El problema básico parece proceder de la generación de la Unión Europea de unas fuentes –cita la, por tantos conceptos insustituible, obra de Ramón Tamames, *La Unión Europea*– y el de otras muy diferentes de la Comunidad Andina. Obras como éstas sirven para mostrar de qué modo puede conseguirse una convergencia de métodos, de instituciones, a un lado y otro del Atlántico. La comodidad que para marchar hacia adelante se deriva de 20 anexos (págs. 121-279) no es, desde luego, para dicha.

JUAN VELARDE FUERTES

NORMAS BÁSICAS PARA LA PREPARACIÓN DE ORIGINALES

1. A continuación del título de la colaboración se indicará el nombre del autor y el cargo o la titulación.
2. Se elaborará un resumen del artículo, de una extensión de medio folio, que se entregará en español y, a ser posible, en inglés.
3. 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, éstas irán precedidas de una letra minúscula seguida de medio paréntesis –a), b), c)...– y el epígrafe, en su caso, en letra normal.
4. Evitar subrayado. En su lugar, emplear cursiva.
5. Las notas se numerarán correlativamente y se consignarán a pie de página.
6. Los originales deberán ir acompañados de soporte informático o enviarse por correo electrónico, además de en papel.
7. La extensión de los artículos deberá estar comprendida entre 15 y 30 páginas a espacio y medio y por una sola cara.
8. 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 10 10. E-mail: jose.pascual@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 dentro de la página de Internet del Tribunal de Cuentas.



REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

(cuatrimestral)

Boletín de suscripción

- ☐ Suscripción anual: 42 € (IVA incluido).
- ☐ Número suelto: 15 € (IVA incluido).

Forma de pago:

- ☐ Transferencia, indicando nombre y N.I.F. del suscriptor, a favor de:
Marcial Pons Librero, S. L.
Banco Sabadell - C/ San Romualdo, 57
28037 Madrid
C.C.C.: 0081.0532.46.0001118216.
- ☐ Cheque bancario (nominativo a Marcial Pons Librero, S. L.).
- ☐ Contra-reembolso del primer número recibido.

NOMBRE..... N.I.F.:

PROFESIÓN:.....

DIRECCIÓN:.....

POBLACIÓN: C. P.: TEL.:

ENVÍE ESTE BOLETÍN A: **MARCIAL PONS - REVISTAS**

C/ San Sotero, 6 - 28037 Madrid
Tel.: 91 304 33 03 - Fax: 91 327 23 67
E-mail: revistas@marcialpons.es

IGAE

SUMARIO

P.V.P.: 7,00 € ⇨
ejemplar I.V.A.
incluido • P.V.P.:
19,00 € ⇨ suscripción
anual España I.V.A.
incluido
Para suscribirse:
Subdirección General
de Información,
Documentación y
Publicaciones.
MINISTERIO DE
ECONOMÍA Y
HACIENDA
Calle Alcalá, 5-5.ª plta.
- Tel.: 91 595 87 78 -
Fax: 91 595 87 53

Esta publicación no
comparte
necesariamente las
opiniones expresadas
por sus colaboradores

En opinión de	
Manuel Núñez Pérez	3
Análisis	
El control interno y el control externo en la lucha contra la corrupción: su nuevo papel en el entorno de la gobernanza y la accountability	8
Técnicas de muestreo en auditoría	20
El sistema de información de soporte a la tramitación de las ayudas comunitarias Fondos 2007. Arquitectura	30
A Debate	
La reforma constitucional: entre la tentación y la responsabilidad	39
El Estado Liberal del Siglo XIX	42
Entorno	
La Contaduría General de la Nación de la República Argentina	46
Novedades Legislativas	56
Mundo Editorial	58
La Web de la IGAE	60
Noticias IGAE	63

Nº 27 Diciembre 2011

IGAE

Intervención General de la Administración del Estado

Realización y coordinación:

Intervención General
María de Molina, 50 • 28006 Madrid
Tel: 91 536 70 00 • Fax: 91 536 75 70

Edición y Distribución:

Subdirección General
de Información, Documentación
y Publicaciones

Cuenta con

IGAE Digital:
<http://www.pap.meh.es>

Fotografía:

Material fotográfico cedido por:
© José Ignacio Prieto
Fernández-Layos
Tribunal de Cuentas

NIPO: 601-11-044-2
ISSN: 1578-0317
Depósito Legal: M-26.658-2001

Consejo de Redacción:

Presidente:

José Alberto Pérez Pérez

Consejeros:

Juan Francisco Martín Seco
José Mª Sobrino Moreno
Elena Montes Sánchez
Pilar Seisdedos Espinosa
José Manuel Aceituno Arenas
José Carlos Alcalde Hernández
Marina Fernández Gil

Diseño e impresión:

V.A. Impresores, S.A.
Tel.: 91 806 00 36
Fax: 91 806 00 69
Avda. de la Industria, 41
28760 Tres Cantos (MADRID)

Cuenta con IGAE agradece a todos
su colaboración



AUDITORÍA

P Ú B L I C A

REVISTA DE LOS ÓRGANOS AUTONÓMICOS DE CONTROL EXTERNO

¡SUSCRÍBASE!

Para suscripciones dirigirse a:

AUDITORÍA PÚBLICA Hospital de las Cinco Llagas C/. Don Fadrique, S/N 41009 Sevilla
Tel 955 009 618 Fax 955 009 646 e-mail: paula.rodriguez@ccuentas.es.

