



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

Análisis de la función de enjuiciamiento contable desarrollada por el Tribunal de Cuentas

Presentado por:

Víctor Herrero de Pablos

Tutelado por:

Juan Fernando Durán Alba

Valladolid, 19 de Julio de 2022

Índice:

ABREVIATURAS.....	5
INTRODUCCIÓN:	6
1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS Y DE LA FUNCIÓN DE ENJUICIAMIENTO.	8
2. EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LA FUNCIÓN DE ENJUICIAMIENTO CONTABLE:	10
a. El control externo de las cuentas públicas y el Tribunal de Cuentas	11
<i>i. Posición institucional del Tribunal de Cuentas.</i>	13
<i>ii. El control externo de las cuentas públicas en el Estado autonómico español: Tribunal de Cuentas y OCEX autonómicos.</i>	16
b. El marco funcional del Tribunal de Cuentas:	20
<i>i. La función fiscalizadora.</i>	21
<i>ii. La función de enjuiciamiento.</i>	24
3. LA FUNCIÓN DE ENJUICIAMIENTO CONTABLE	26
a. Regulación	26
b. Conformación	27
c. Naturaleza	32
d. La función de enjuiciamiento contable en el contexto del Estado autonómico.	34
<i>I. Las atribuciones de los OCEX en materia de enjuiciamiento contable.</i>	34
<i>ii. Algunas cuestiones problemáticas del ejercicio de la función contable: la intervención del Tribunal de Cuentas derivadas de las actuaciones de los poderes públicos en relación con el proceso soberanista catalán (Procés). Estudio teórico.</i>	35
e. Procedimientos de enjuiciamiento contable.	36
<i>i. El juicio de cuentas.</i>	38
<i>ii. El procedimiento de reintegro por alcance.</i>	40
<i>iii. El procedimiento de cancelación de fianzas.</i>	44
f. Recursos frente a las resoluciones del Tribunal de Cuentas en materia de enjuiciamiento contable.	44
4. ANÁLISIS DE LAS RESOLUCIONES DICTADAS POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS EN RELACIÓN CON EL PROCÉS. ESTUDIO PRÁCTICO.	49

5. CONCLUSIONES.....	59
Referencias bibliográficas y otros recursos:.....	61

RESUMEN.

La Constitución Española en su artículo 136 prevé la creación del Tribunal de Cuentas como el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado. En este trabajo vamos a analizar la relevancia e importancia de este Órgano, ver sus antecedentes históricos, analizar las funciones de fiscalización y enjuiciamiento con especial atención a esta última.

Este trabajo no solo hace un estudio teórico del Tribunal de Cuentas sino que también trata de poner en relevancia las actuaciones de este Órgano en el marco del conflicto del Procés. Es por ello que se analizarán los autos e informes de la Sala desde un punto de vista crítico con el fin de entender mejor la futura sentencia de este órgano a los responsables del procés.

Palabras clave:

Tribunal de Cuentas, enjuiciamiento contable, fiscalización, procés.

ABSTRACT.

The Spanish Constitution in its article 136 provides for the creation of the Court of Auditors as the supreme auditing body of the accounts and the economic management of the State. In this study we are going to analyze the relevance and importance of this body, see its historical background, analyze the control and prosecution functions with special attention to the latter.

This study not only makes a theoretical study of the Court of Accounts but also tries to highlight the actions of this body in the framework of the Procés conflict. That is why the records and reports of the Chamber will be analyzed from a critical point of view in order to understand better the future sentence of this body to those responsible for the procés.

Key words:

Court of Auditors, accounting prosecution, auditing, procés.

ABREVIATURAS.

ATC: Auto del Tribunal Constitucional.

CE: Constitución Española.

EFS: Entidades de Fiscalización Superiores.

LFTCu: Ley de funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

LGP: Ley General Presupuestaria.

LOTCu: Ley orgánica del Tribunal de Cuentas.

LJCA: Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

OCEx: Órgano de Control Externo de las Comunidades Autónomas.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

TCEU: Tribunal de Cuentas europeo.

INTRODUCCIÓN:

El crecimiento de los Estados se pone de manifiesto con toda la burocracia que rodea a estos. La Administración ha venido creciendo con el paso de las décadas y la expansión de ésta no parece que vaya a parar. Los recursos con los que se financian deben ser controlados por parte de una administración específica, por la complejidad de su control, como por la abundancia de los gastos.

Las principales democracias cuentan con un órgano que fiscaliza todos estos gastos. En nuestro país nos encontramos al Tribunal de Cuentas como el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado en todos sus niveles como de las diferentes administraciones. No obstante, el Tribunal de Cuentas es un órgano desconocido no solo para muchos juristas sino para la mayoría de la sociedad¹.

El conocimiento popular de este organismo no es acorde a la importancia de las funciones de este, verbigracia, en este año 2022 se prevé que el tribunal realice un total de 20 informes que versan sobre la gestión de los recursos públicos utilizados durante la pandemia o bien 4 actuaciones relativas a los 153.133,70 millones de euros que le corresponden a España por parte del plan de Recuperación Transformación y Resiliencia europeo. Asimismo es quien fiscaliza los estados contables de los partidos políticos y las aportaciones que perciben los propios partidos o entidades dependientes de los mismos².

Al reconocimiento del Tribunal de Cuentas tampoco ayudan los políticos puesto que según la opinión de algunos autores este tribunal no tiene la independencia que se merece. Por ejemplo, Elena de Vicente, presidenta de la Federación de Asociaciones de los Cuerpos Superiores de la Administración Civil del Estado (Fedeca) y Letrada del Tribunal de Cuentas señalaba que el “Tribunal de Cuentas está politizado”³.

¹ Como así lo señala MIRA ROS, M. C.: “El Tribunal de Cuentas es un órgano jurisdiccional”, *Anales de la Real Academia de Doctores de España*, Volumen 6, número 2, 2021, p.192 O también SÁNCHEZ-CASCADO E.N.: “Mas-Colell y el Tribunal de Cuentas” obtenido de (2021) <https://www.hayderecho.com/2021/07/03/mas-colell-y-el-tribunal-de-cuentas/> [Consulta 10 de Julio de 2022].

² Disponible en la sala de prensa del Tribunal de Cuentas: [El Tribunal de Cuentas aprueba el Programa de Fiscalizaciones para el año 2022 - Tribunal de Cuentas \(tcu.es\)](https://www.tcu.es/) [último acceso 1-4-2022].

³ GIL PECHARROMÁN. X.: “Los funcionarios denuncian trabas al rastrear la corrupción” “*El Economista*” 2014. <https://www.economista.es/legislacion/noticias/6171253/10/14/Los-funcionarios-denuncian-trabas-al-rastrear-corrupcion.html> [Consulta Realizada el 10 de Julio de 2022].

En este trabajo se analizará que es el Tribunal de Cuentas, sus funciones, con especial atención a la función de enjuiciamiento y por último se señalará la importancia de este organismo en el procés catalán.

1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS Y DE LA FUNCIÓN DE ENJUICIAMIENTO.

El control de la actividad económica del Estado no es algo nuevo. Su antecedente más remoto está en los *Comes thesaurorum* del *Officium palatinum*, administradores y controladores de los *denarios* -dineros- del *Regnum Spaniae* entre los siglos V-VIII⁴.

Esta labor fue realizada durante la reconquista por los *hombres de camera*, del Tesoro. Con las Partidas de Alfonso X se nombraron *Mayor in Domus*, posteriormente la designación fue Contador Mayor en Castilla o Maestre Racional en Aragón.

En el Reinado de Juan II se creó la Casa de Cuentas de Valladolid y la Contaduría Mayor de Cuentas. En la primera Ordenanza de este rey se deduce los primeros vestigios de la responsabilidad por alcance, que hoy en día se inserta en la función de enjuiciamiento contable⁵. Los Reyes Católicos crearon dos Contadurías Mayores una relativa a la Hacienda y otra relativa a resolución de cuestiones de justicia. Felipe II sustituyó ambas instituciones por un Tribunal de Contaduría.

Tras una sucesión de Ordenanzas, Decretos, como el de 25 de febrero de 1701, o Reglamentos, véase el Reglamento del Tribunal de la Contaduría Mayor de Cuentas, de 6 de mayo de 1761 de Carlos III, acudimos a la Constitución de Cádiz de 1812 se dispone la Creación de la Contaduría Mayor de Cuentas, aunque es en 1851 cuando se aprueba la Ley Orgánica del Tribunal de cuentas. Esta Ley Orgánica es el embrión de la institución actual puesto que sentó la base de una Hacienda moderna.

En el trienio liberal nos encontramos con que Canga-Argüelles, Ministro de Hacienda, configuró a la Contaduría Mayor de Cuentas “como un órgano técnico de revisión contable sin carácter judicial”⁶. La jurisdicción contable pasa a ser competencia de la jurisdicción ordinaria desligándose de la administración.

⁴ FREZ, A. I.: “El *officium palatinum* visigodo. Entorno regio y poder aristocrático”, *Hispania*, núm 212., (2002).

⁵ PASTOR BONO, F.: “El control externo de la actividad económico-financiera del Sector Público por el Tribunal de Cuentas. Especial referencia a la responsabilidad contable”, Universitat de València, Valencia, 2015, p.295.

⁶ MENDIZÁBAL ALLENDE, R. DE: “Crisis del Antiguo Régimen y la jurisdicción contable”, Editorial Reus, Madrid, 1967, p. 22.

No será hasta que Bravo Murillo llegue al Ministerio de Hacienda en 1850, cuando ambas funciones vuelvan a ser competencia dentro de un mismo órgano, es por ello que se configura un Tribunal con una función político administrativa y otra jurisdiccional inserta en la jurisdicción contencioso-administrativa⁷.

Tras varias reformas, como la de 1870, la dictadura de primo de Rivera rompió con el modelo de las Cortes de Cádiz. Así propuso un modelo por el cual tendríamos unas funciones similares a las actuales de fiscalización, que en la época se llamaban funciones interventoras y por otro lado unas funciones de enjuiciamiento contable.

La Constitución Republicana de 1931 prevé al Tribunal de Cuentas de la República, este precepto fue desarrollado por la Ley de 29 de junio de 1934. La configuración que otorga esta ley al tribunal de cuentas será relevante como argumento para determinar la naturaleza de la función de enjuiciamiento contable.

Tras otra serie de reformas en la dictadura de Francisco Franco, nos encontramos con la Constitución Española de 1978, cuyo artículo 136 es la piedra angular por la que se erige Tribunal de Cuentas⁸.

⁷ PASTOR BONO, F. : *Op. cit.*, 2015, p. 146.

⁸ TRIBUNAL DE CUENTAS.: "Historia" <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/ca/la-institucion/historia/> [Consulta realizada el 17 de Febrero de 2022].

2. EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LA FUNCIÓN DE ENJUICIAMIENTO CONTABLE:

El Tribunal de Cuentas es un órgano, previsto en la Constitución, que se encarga del control de la ejecución de los presupuestos de nuestro país. Según el art. 136.1 CE, es el “supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica de Estado, así como del sector público”, depende de forma directa de las Cortes Generales, y ejerce sus funciones por delegación de éstas (ya que a las Cortes les es imposible llevar a cabo esta tarea, que conlleva una gran carga de trabajo) en lo que se refiere al examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.

Por ello, siguiendo a autores como L.M. CAZORLA PRIETO, puede decirse que el Tribunal de Cuentas tiene relevancia constitucional y dependencia funcional (no orgánica) de las Cortes Generales⁹. En este sentido, cabe decir que el Tribunal y las Cortes están en contacto permanente por medio de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas.

No obstante, y a pesar de esa dependencia directa de las Cortes, actúa con independencia absoluta de éstas en lo que a la realización de sus funciones se refiere y con pleno sometimiento al ordenamiento jurídico, tal y como dispone el art. 5 LOTCU, y goza de autonomía presupuestaria (art. 6 LOTCU).

Según el art. 136.4 CE, una ley orgánica debía regular “la composición, la organización y las funciones del Tribunal de Cuentas.” En cumplimiento de este precepto, la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCU) establece su estructura, sus competencias y sus funciones. Asimismo, esta ley preveía la promulgación de otra ley de funcionamiento, lo cual se materializó con la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCU). Además, también es aplicable al Tribunal de Cuentas la Ley Orgánica 7/2008, de 4 de julio, sobre Financiación de los Partidos Políticos; la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General, que atribuye al Tribunal la competencia para fiscalizar la contabilidad electoral de los partidos políticos; y otras normas del Congreso de los Diputados y Senado.

⁹ MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho financiero y tributario. Parte general: lecciones de cátedra*, Lex Nova, Valladolid, 2015, p. 557.

Por otro lado, nos encontramos con que la disposición final segunda LOTCu contempla a la Ley de procedimiento administrativo como “supletoria de las normas reguladoras de los procedimientos fiscalizadoras”, asimismo es necesario atender a las normas de fiscalización del Tribunal de Cuentas aprobadas por el pleno el 23 de diciembre del 2013. Para la función de enjuiciamiento es preciso tener en cuenta de manera supletoria, siguiendo la disposición final segunda, la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y las de Enjuiciamiento Civil y Criminal, por este mismo orden de prelación.

a. El control externo de las cuentas públicas y el Tribunal de Cuentas.

El control externo de las cuentas es una labor fundamental. Para el buen desarrollo de esta labor es preciso que el control sea realizado por otro sujeto diferente al órgano fiscalizado. Estos sujetos fiscalizadores tienen la denominación de Entidad Fiscalizadora Superior (EFS).

Este modelo no es único en España, sino que, acudiendo al Derecho comparado, podemos encontrar otras instituciones con características sustancialmente diferentes.

El modelo anglosajón las EFS son conocidas como oficinas nacionales de auditoría. No dependen del poder ejecutivo, poseen funciones fiscalizadoras y de asesoramiento a las cámaras y no carecen de función jurisdiccional. En el caso de que se pretenda enjuiciar cualquier irregularidad deberán acudir a la jurisdicción ordinaria.

Por contraposición, el modelo continental, cuyo origen reside en Francia en 1807 con la creación de la *Cour des Comptes*, está territorialmente más extendido, incluyendo países de África, Asia o América del sur. La principal diferencia es la atribución de función jurisdiccional.

El modelo germánico, también llamado de junta o colegiado, está extendido en menor medida que el continental (Alemania, Holanda, Argentina, Indonesia o Japón). Lo más relevante es que “las EFS tienen una composición colegiada, son independientes del poder legislativo y ejecutivo y poseen competencias fiscalizadoras pero carecen de competencias

jurisdiccionales”¹⁰. Si bien hay tres modelos diferenciados de EFS, todas estas entidades se encuentran agrupadas en la *Internacional Organisation of Supreme Audit Institutions*.

El Tribunal de Cuentas se engloba dentro del modelo continental de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Es por ello, y de acuerdo a nuestra Constitución, que es un órgano vinculado al poder legislativo¹¹. No es un órgano de las Cortes Generales pero sí que aparece inserto en la órbita parlamentaria.

La naturaleza del Tribunal de Cuentas permite coadyuvar al Poder Legislativo para el control político del gobierno, artículo 66 de la CE, y de manera simultánea garantiza la independencia respecto al Poder Ejecutivo que es el sujeto sometido a control.

El control externo de las cuentas públicas ha trascendido también al ámbito comunitario europeo con la creación del Tribunal de Cuentas Europeo (TCEU), regulado en el reglamento interno de tribunal.

Este organismo presenta diferencias y similitudes con el homólogo español con el cual coopera. Las diferencias abarcan tanto respecto al número de miembros, el TCEU cuenta con más, y forma de designarlos como a las competencias, y sus fuentes, que tienen ambas entidades. Únicamente comparten la función fiscalizadora, mientras que la función jurisdiccional es exclusiva del Tribunal de Cuentas español y por parte de las fuentes, el TCEU no tiene delegadas las funciones fiscalizadoras al tenor del artículo 285 del TFUE.

Es preciso destacar las siguientes similitudes, la mencionada competencia fiscalizadora, el funcionamiento interno de ambas instituciones y el grado de cooperación que tienen con las entidades Fiscalizadoras Superiores.¹²

¹⁰ (GARCÍA BLANCO, M. J.: “El control externo por el tribunal de cuentas de los organos constitucionales y de relevancia constitucional”, Dykinson, S.L., 2018.

¹¹ MIRANDA, R. Á.: “El Control Externo de la actividad economico-financiero del sector público local”, *Revista Española de Control Externo*, núm. 280, 2018, p.133.

¹² IBÁÑEZ VILA, C.: “El control jurisdiccional de las cuentas públicas en europa: el Tribunal de Cuentas Europeo y el Tribunal de Cuentas español”, *Teoría y Realidad Constitucional*, núm. 33, 2014p. 350.

i. Posición institucional del Tribunal de Cuentas.

Como he venido señalando en el trabajo, la Constitución española otorga las funciones de fiscalización y de enjuiciamiento al Tribunal de Cuentas. Esta atribución ha provocado a ciertas discusiones doctrinales sobre la naturaleza jurídica del Tribunal de Cuentas. ¿Es el Tribunal de Cuentas un órgano constitucional o es un órgano de relevancia constitucional?

Primeramente, nos interesaremos por estas posturas dogmáticas de manera sumaria para intentar diferenciar ambos conceptos. Desde finales del siglo XIX autores como Jellinek, Santi Romano o Gierke entre otros, formularon la noción de órgano constitucional. Dentro de los órganos constitucionales han venido diferenciando entre órganos mediatos e inmediatos, órganos constitucionales y administrativos o entre órganos constitucionales y auxiliares o de relevancia constitucional¹³.

Manuel García-Pelayo invoca una serie de características para que un órgano sea catalogado constitucional. Para este autor, es preciso que sea un órgano fundamental del estado, es decir debe ser configurado inmediatamente por la Constitución española lo que conlleva que reciba directamente de la Constitución sus competencias esenciales y un estatus jurídico.

Es por ello que un órgano de relevancia constitucional será aquel órgano que no cumpla con lo indicado en el párrafo anterior. La doctrina italiana define a estos órganos como “aquellos órganos (...) que siendo regulados o estando previstos en disposiciones o normas constitucionales, no pueden ser suprimidos sino por medio de reforma constitucional”¹⁴

La doctrina que se posiciona en contra de atribuir al Tribunal de Cuentas el estatus de órgano constitucional se defiende con los siguientes argumentos. El criterio de que aparezca previsto en la Constitución es equivoco e insuficiente puesto que los órganos de fiscalización contable a veces aparecen explícitamente en los textos constitucionales y otras veces no¹⁵. Asimismo autores como Rafael de Mendizábal Allende¹⁶ enfoca este debate desde una perspectiva histórica.

¹³ GARCÍA-PELAYO, M.: “El «status» del tribunal constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 1, 1981, p. 16.

¹⁴ VERA SANTOS, J. M.: *El Tribunal de Cuentas y los organos de control externo de las Comunidades Autonomas*, Centro de Estudio Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001, p 45.

¹⁵ Tesis defendida por Cazorla Prieto Luis M.^a. Este autor es influido por la doctrina italiana.

La rendición de cuentas es una obligación del poder ejecutivo que solo cabe ser impuesta en la Constitución, es por ello que en todos los textos constitucionales, a excepción del Estatuto real y las leyes fundamentales de la dictadura franquista, aparece un órgano fiscalizador. La Constitución actual adopta esta misma perspectiva partiendo del principio de rendición de cuentas, pero la definición que realiza en el artículo 136 es tautológica y quizá innecesaria.

Por último, Javier García Roca¹⁷ indica que el Tribunal de Cuentas es un organismo de relevancia constitucional porque no participa en la dirección política del estado ni su composición aparece regulada por la Constitución, depende de las cortes generales a la hora de ejercer la función fiscalizadora, no así la de jurisdicción contable¹⁸.

Por otro lado, nos encontramos con la postura que defiende que el Tribunal de Cuentas es un órgano constitucional. Esta serie de autores argumenta los siguientes razonamientos para amparar su doctrina. La regulación que hace la Constitución española sobre el Tribunal de Cuentas es directa y expresa, por lo que garantiza tanto la atribución de funciones decisorias propias como que estas se ejerzan de una forma independiente.

“a) La regulación que el artículo 136 de la Constitución hace del Tribunal de Cuentas es lo suficientemente amplia y determinante para que pueda considerarse que recibe una configuración inmediata y detenida en la Constitución.

b) Este precepto constitucional define al Tribunal de Cuentas como supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado; determina básicamente sus competencias: la rendición de cuentas y su obligación de elaborar un informe anual que remitirá a las Cortes; incluyen, en su caso, las infracciones o responsabilidades en que, a juicio del propio Tribunal, se hubiera incurrido; y establece directamente el estatuto básico de sus miembros: la independencia, la inamovilidad y las incompatibilidades aplicables a los

¹⁶ MENDIZABAL ALLENDE, R. DE: “La función jurisdiccional del tribunal de cuentas”, *Revista de Administración Pública*, núm. 100, 1983, pp. 1307-1373.

¹⁷ GARCÍA ROCA, F.: *El conflicto entre órganos constitucionales*, Tecnos, Madrid, 1987.

¹⁸ Buscando por internet aparecen muchas posiciones doctrinales las cuales no he incluido puesto que este no es el objetivo principal de este trabajo, como la de Lucas Verdú. Un aspecto que me ha parecido relevante, es que en esta discusión doctrinal parece que son mayoría el sector que piensa que el Tribunal de Cuentas es un órgano de relevancia constitucional. Es por ello que la propia página del Tribunal de Cuentas se auto cataloga como órgano de relevancia constitucional “[Función Consultiva Limitada - Tribunal de Cuentas \(tcu.es\)](#)” (último párrafo), ultimo acceso 15-04-2022, o bien la del congreso de los diputados “[Enlaces - Constitución Española \(congreso.es\)](#)”.

Jueces. Finalmente prevé que una Ley Orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas»¹⁹.

Analizadas ambas posturas, me gustaría dar mi opinión personal sobre la relevancia del Tribunal de Cuentas. Es difícil posicionarse a favor de la doctrina que considera al Tribunal de Cuentas como un órgano constitucional por la gran cantidad de argumentos opuestos a esta creencia. Antagónicamente, no me convencen ciertos planteamientos por los que debería considerar al Tribunal de Cuentas como un órgano de relevancia constitucional. Por ejemplo, cuando se aduce que la regulación del Tribunal de Cuentas no está tan pormenorizada en la Constitución a sensu contrario del Congreso y Senado, yo señalo que parte de la regulación del Congreso aparece en términos muy generales, no se concreta el número de diputados, y ha precisado de normas de desarrollo (véase el Reglamento del Congreso).

Menos aún comparto la opinión de Mendizábal Allende. Entiendo la existencia de la necesidad de un órgano fiscalizador, pero que esta necesidad sea tan obvia que no precise estar en nuestra Constitución lo veo un absurdo. Al empezar el trabajo señalé la poca relevancia que tiene el Tribunal de Cuentas en el conocimiento popular, por lo que hacer que desaparezca de la Carta Magna puede conllevar que cualquier lector de la Constitución sin conocimiento jurídico piense que no existe un órgano tan importante como este.

Si bien me cuesta posicionarme entre estas dos posturas enfrentadas, me adhiero más a la idea de que el Tribunal de Cuentas es un órgano constitucional. Mis razones son que la regulación del 136 es suficiente y acertada para que su posterior regulación, además no hay que olvidar que la Constitución no enumera exhaustivamente la regulación de todos los órganos que prevé, sino que serán las leyes que los desarrollen.

¹⁹ GARCÍA BLANCO. M.J *Op. cit.*, p. 136.

ii. *El control externo de las cuentas públicas en el Estado autonómico español: Tribunal de Cuentas y OCEx autonómicos.*

La Constitución española configura al Tribunal de Cuentas como el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como de todo el sector público. Es preciso recalcar que España no es un país centralizado como Francia, sino que tenemos una organización territorial descentralizada. Esta descentralización tiene tres niveles, un nivel estatal, autonómico y local.

El gasto público ha aumentado por veinte desde 1980 según Datos Macro²⁰, este aumento se debe en parte a la actividad económico-financiera de las entidades públicas locales. Para facilitar al Tribunal de Cuentas la fiscalización de los caudales de dinero nos encontramos con los Órganos de Control Externo (OCEx). Los Órganos de control externo no son más que Entidades Fiscales superiores creados a raíz del ejercicio de autogobierno de la comunidad autónoma ejercen su competencia.

La creación de estos órganos viene amparada en razones materiales, señaladas anteriormente, como en razones legales:

- a) Si bien el 136 de la Constitución Española únicamente hace referencia al Tribunal de Cuentas, no excluye la creación de otras EFS, con la única restricción de que sea el Tribunal de Cuentas el supremo órgano fiscalizador. Otras atribuciones constitucionales a los OCEx las localizamos en los artículos 148 de la CE el cual legitima a las Comunidades Autónomas para la asunción de competencias en materia de “organización de sus instituciones de autogobierno”. Al mismo tiempo el 153.d) otorga el control de la actividad económica y presupuestaria de los órganos de las Comunidades Autónomas al Tribunal de Cuentas. Esto no obsta, que bajo la opinión de algunos autores como (García Blanco, 2018) “esto no debe interpretarse como el mandato de ser el órgano fiscalizador exclusivo sobre el Sector Público autonómico, puesto que el Tribunal de Cuentas era el único órgano de este tipo existente en el momento de aprobarse la Constitución”²¹.

²⁰ DATOS MACRO.: “España Gasto público” 2021. Obtenido de [España - Gasto público 2021 | datosmacro.com \(expansion.com\)](https://datosmacro.com/expansion.com) [Consulta realizada el 25 de Abril de 2022]

²¹ GARCÍA BLANCO M.J *Op. cit.*, p. 57.

- b) El Tribunal constitucional en su sentencia 187/1988, de 17 de octubre, (ECLI:ES:TC:1988:187) trata la posibilidad de que “si la función de enjuiciamiento contable llevada a cabo por el Tribunal de Cuentas puede ser ejercida por la Sindicatura de Cuentas de Cataluña en el ámbito territorial de esta Comunidad.” (Fundamento jurídico primero). En su fundamento jurídico segundo abre la posibilidad de que coexistan EFS en una Comunidad Autónoma y el Tribunal de Cuentas.

“Ambas funciones aparecen en la Ley claramente diferenciadas. La actividad fiscalizadora se centra en el examen y comprobación de la actividad económico financiera del sector público desde el punto de vista de los principios de legalidad, eficiencia y economía (art. 9), y el resultado de la misma se recoge en los Informes o Memorias anuales que el Tribunal debe remitir a las Cortes Generales (art. 12.1), en los que propondrá las medidas a adoptar, en su caso, para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público (art. 14) y hará constar cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado, con indicación de la responsabilidad en que, a su juicio, se hubiera incurrido y de las medidas para exigirla (art. 12.2).

El enjuiciamiento contable, por el contrario, aparece configurado como una actividad de naturaleza jurisdiccional. La Ley Orgánica, utilizando la expresión contenida en el art. 136.2, párrafo segundo de la Constitución, califica al enjuiciamiento contable de «jurisdicción propia» del Tribunal de Cuentas (art. 15.1), atribuyéndole las notas de «necesaria e improrrogable, exclusiva y plena» (art. 17.1), al mismo tiempo que garantiza la independencia e inamovilidad de sus miembros disponiendo, en concordancia también con lo establecido en el apartado tercero del mencionado precepto constitucional, que estarán sujetos a las mismas causas de incapacidad, incompatibilidad y prohibiciones fijadas para los Jueces en la Ley Orgánica del Poder Judicial (art. 33.1)”.

- c) La regulación por la que se sustenta el Tribunal de Cuentas contempla a los OCEX. En concreto el 1.2 de la LOTCU establece que el Tribunal de Cuentas “extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas que para las Comunidades Autónomas puedan prever sus Estatutos”. En el mismo sentido apunta el Capítulo segundo del LFTCu “De las relaciones del Tribunal de Cuentas con los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas”.

- d) Si acudimos a los Estatutos de autonomía o leyes de las diferentes comunidades Autónomas nos encontramos con que de las diecisiete Comunidades Autónomas que conforman nuestro territorio, doce cuentan con una EFS a nivel autonómico. En concreto y por orden alfabético son, Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Cataluña, Castilla-La Mancha, que si bien en 2014 suprimió la Sindicatura de Cuentas la ha restaurado en el año 2021²², Castilla y León, Comunidad Valenciana, Galicia, Islas Baleares, Madrid, Navarra y País Vasco. En Castilla y León aparece previsto en la Ley 2/2002, de 9 de abril, Reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León y su Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo de Cuentas de Castilla y León de 5 de febrero de 2014. Respecto a las Comunidades no nombradas, destaco la situación de Extremadura, que tiene previsto en su estatuto la creación de un OCEX, pero no se ha constituido a día de hoy²³.
- e) El artículo 22 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas contempla que el Tribunal de Cuentas “es único en su orden y extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional, sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas que para las Comunidades Autónomas puedan prever sus Estatutos”.

Es posible diferenciar distintas etapas en el sistema de control externo en nuestro país²⁴. La primera, que durará desde la promulgación de la Constitución hasta el año 1999, se caracteriza por una convivencia del Tribunal de Cuentas con los OCEX. Posteriormente una serie de reformas de los estatutos de autonomía a raíz del 143 de la CE categorizó el segundo periodo que durará hasta la archiconocida crisis del 2008. Esta crisis no solo económica, sino política y de desafección del ciudadano a las instituciones provocó que estas EFS cooperasen aún más elaborando estrategias para frenar la corrupción. Por ejemplo se han creado agencias específicas de lucha contra el fraude que cooperan con los OCEX²⁵.

²² BACHILLER C.: “Castilla-La Mancha recuperará a finales de año su propio Tribunal de Cuentas eliminado por Cospedal en 2014”, 2021. https://www.eldiario.es/castilla-la-mancha/castilla-mancha-recuperara-finales-ano-propio-tribunal-cuentas-eliminado-cospedal_1_8155765.html [Consulta realizada el 17 de Julio de 2022]

²³ VIEJO FERNÁNDEZ, A.: “La contabilidad al servicio de la empresa y de la sociedad”, Universidad de Oviedo, Oviedo, 2016. P. 488.

²⁴ Viejo Fernández, A. *Op. cit.*, P. 489.

²⁵ BENÍTEZ PALMA, E.: “La convivencia entre los Órganos de Control Externo (OCEX) y las Agencias Autonómicas de prevención y lucha contra la corrupción”, *Auditoría y Gestión de los Fondos Públicos*, núm. 69, 2016, p. 12.

Ante la confluencia de la competencia del Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control externo cabe señalar unos matices. La coexistencia de ambas competencias se circunscribe únicamente a las competencias fiscalizadoras, no así a las jurisdiccionales²⁶. Este arquetipo de concurrencia competencial exige establecer un modelo fundado en la coordinación y colaboración con el fin de un mejor funcionamiento del sistema de control.

La cooperación entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX se plasma en los artículos 27 y 29 de la LFTCu. Estos artículos versan sobre el ejercicio de la función fiscalizadora y precisa que sea el Tribunal y los OCEX quienes establezcan “criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras”²⁷.

Estos preceptos se materializan en las siguientes actuaciones:

- Intercambio de los respectivos Programas anuales de fiscalizaciones. Con el fin de coordinar y programar las actuaciones de las EFS y evitar áreas exentas de fiscalización o duplicidades.
- Realización de fiscalizaciones conjuntas entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX sobre ámbitos comunes.
- Mantenimiento de reuniones periódicas de coordinación.
- Creación de una Plataforma de rendición de cuentas, gestionada conjuntamente por el Tribunal de Cuentas y por la mayoría de los OCEX, actualmente nos encontramos con el portal de rendición de cuentas²⁸.

Respecto a su función de enjuiciamiento, *a priori* no pueden ejercer sus actuaciones, no obstante, es posible que lleven a cabo la instrucción previa de procedimientos cuando así lo delegue el Tribunal. En este mismo orden de cosas, si en el ejercicio de su competencia fiscalizadora, los OCEX detectasen indicios de la existencia de responsabilidad contable es preciso que lo pongan en conocimiento del Tribunal de Cuentas.

²⁶ Véase la STC 187/1988, de 17 de octubre.

²⁷ Trib TRIBUNAL DE CUENTAS.: “Relaciones con los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas”: <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/relaciones-externas/relaciones-institucionales/relaciones-con-ocex/index.html> [Consulta realizada el 16 de Abril de 2022].

²⁸ rendiciondecuentas.es

b. El marco funcional del Tribunal de Cuentas:

Las funciones del Tribunal de Cuentas tienen un reflejo constitucional en el 136 de la CE, el 136.1 le atribuye la función fiscalizadora mientras que la función enjuiciadora aparece contemplada en el 136.2. Estas aparecen desarrolladas en la LOTCu cuyo artículo 1 pone en relación ambas competencias “El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, sin perjuicio de su propia jurisdicción”.

El artículo 2 delimita con mayor exactitud estas competencias: “a) La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público.

b) El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.”

La primera consiste en la fiscalización de las cuentas del Estado y sector público a los principios de legalidad, eficiencia economía transparencia sostenibilidad ambiental e igualdad de género. Para ver la importancia de esta función únicamente reseño que acudiendo a los informes anuales, el tribunal de cuentas en el año 2020 fiscalizó cinco mil trescientos cinco contratos con una dotación económica total de diez mil quinientos cincuenta y ocho millones ochocientos veintiún mil euros²⁹.

La segunda, objeto de este trabajo, es una función jurisdiccional, de enjuiciamiento. El enjuiciamiento de la responsabilidad contable para todo aquel que maneje caudales o efectos públicos.

Si bien ambas funciones tienen una naturaleza diferente, la primera de fiscalizar y la segunda una función jurisdiccional, y el ordenamiento jurídico las ha configurado de manera autónoma y separadas, no existe una separación absoluta, sino que en determinadas circunstancias se produce una coordinación entre ambas figuras. Es por ello que se pueden dar intercambios de información desde el ámbito fiscalizador, cuando se detecta la posible responsabilidad contable, mediante mecanismos como la intervención del Fiscal del Tribunal de Cuentas, o el traslado de expedientes a la Sección de enjuiciamiento, artículos

²⁹ TRIBUNAL DE CUENTAS.: *Manual de Procedimientos de Fiscalización de Regularidad*. 2016. <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/export/sites/default/.galleries/pdf/NormasManuales/ManualProcedimientosFiscalizacionRegularidad.pdf> [Consulta realizada el 13 de Abril de 2022].

45 a 47 de la LFTCu. Este apartado lo abordaremos con mayor precisión en la parte del procedimiento de enjuiciamiento contable.

i. La función fiscalizadora.

La función fiscalizadora aparece regulada en el Capítulo segundo de la LOTCU y en el título IV de la LFTCu. Es el artículo noveno quien define esta función del tribunal: “La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público.” Es decir, consistirá en la auditoria de las actividades de las entidades que conforman el sector público.

Los principios a los que deberá ajustarse son (9 LOTCu 27.1 LFTCu):

- Principio de legalidad, es decir sometimiento al derecho artículo 9 de la CE. “Los ciudadanos y los poderes públicos están sometidos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”.
- Principio de eficiencia, lograr la mejor relación posible entre los resultados y los recursos empleados para dicho fin.
- Principio de economía, tratar de alcanzar los objetivos fijados utilizando el menor coste posible en los recursos empleados.

A partir de la reforma de 2015 se incorporaron los principios de transparencia, sostenibilidad ambiental e igualdad de género.

Las características principales de esta función aparecen recogidas en los artículos 2 de la LOTCu o 27 de la LFTCu, que la configuran como: externa, puesto que es realizada por un órgano ajeno al sujeto fiscalizado a diferencia del control interno de los órganos de la Administración Pública; permanente al no agotarse en un ejercicio del tiempo sino ejercerse de manera continuada; y consuntiva por su carácter final y definitiva³⁰.

La función fiscalizadora puede ser ejercida tanto por las EFS de las comunidades autónomas, los denominados OCEX y por el Tribunal de Cuentas en aras de fiscalizar toda la actividad financiera del sector público local, autonómico y estatal. No obstante, el

³⁰ TRIBUNAL DE CUENTAS: “*Función de Fiscalización*” 2022. <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/fiscalizacion/funcion-de-fiscalizacion/> [Consulta realizada el 13 de Abril de 2022].

artículo 153, letra d), CE atribuye el control económico presupuestario de las CCAA al Tribunal de Cuentas del Estado a pesar de la existencia de los OCEX.

Acudiendo a las citadas Normas de fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas por el pleno el 23 de diciembre de 2013, podemos distinguir tres tipos de fiscalización.

- 1- Fiscalización de cumplimiento. Como su nombre indica trata de verificar el cumplimiento de las normas. El resultado se plasma en un informe que puede incluir recomendaciones para la mejora.

- 2- Fiscalización financiera. Emite una opinión sobre la fiabilidad contable de la información de los estados financieros que proporciona una entidad. Esta opinión puede ser favorable, favorable con salvedades, desfavorable o denegada (subapartado 4.2).
Por su finalidad puede clasificarse con fines generales o fines específicos. Por su amplitud nos encontramos la fiscalización del conjunto, fiscalización individual o de elementos de los estados financieros y la fiscalización de estados financieros de grupos, así como del proceso de consolidación.

- 3- Fiscalización operativa o de gestión. El objetivo de esta fiscalización es emitir una valoración total o parcial de las operaciones y los sistemas y procedimientos de gestión de la entidad. Podemos catalogar en función de lo analizado entre fiscalización de sistemas y procedimientos y fiscalización de economía, eficacia y eficiencia.
De la misma manera nos podemos encontrar que en función a los objetivos perseguidos, puede ser de regularidad, integral o de carácter horizontal³¹.

Atendiendo al 136 CE, el sujeto pasivo objeto de la fiscalización es el sector público, no obstante, este concepto obedece a una realidad dinámica y compleja en continua transformación. Es por ello que es preciso delimitar el ámbito de sector público puesto que

³¹ TRIBUNAL DE CUENTAS. Obtenido combinando el Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 30 de Junio de 2015 ([ManualProcedimientosFiscalizacionRegularidad.pdf \(tcu.es\)](#)) y de las Normas de fiscalización del Tribunal de Cuentas ([Normas-Fiscalizacion-TCu.pdf](#))

según la opinión de algunos autores como López López o Utrilla de la Hoz³², históricamente se han confundido en numerosas ocasiones el Estado con las Administraciones Públicas y estas con el sector público.

Planteado entonces el problema es preciso acudir primeramente a la Constitución Española, cuyos artículos 128 y 134 contienen menciones al sector público que no ayudan a resolver esta disputa. En las disposiciones legales no constitucionales no encontramos una única definición de sector público, sino que tendremos que conjugar el 4.1 de la LOTCu con el artículo 1 y 2 de la Ley 47/2003, de 26 de Noviembre, General Presupuestaria que tras la reforma de la ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, enumera las entidades del sector público estatal³³. Asimismo, será preciso atender a la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, que indica en su artículo 3.1 que entidades forman parte del sector público³⁴. Por último también es relevante la ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común y la ley 40/2015, de 1

³² LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: "Aprobación y rendición de cuentas: problemas y responsabilidades", *Revista Española de Control Externo*, núm. 21, 2005, p 17.

³³ Artículo 2. Sector público estatal. 1. A los efectos de esta Ley forman parte del sector público estatal: a) La Administración General del Estado. b) El sector público institucional estatal.

³⁴ 1. A los efectos de esta Ley, se considera que forman parte del sector público las siguientes entidades: a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas, las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla y las Entidades que integran la Administración Local. b) Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social. c) Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las autoridades administrativas independientes. d) Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia a los que se refiere la Ley 40/2015 (...) así como los consorcios regulados por la legislación aduanera. e) Las fundaciones públicas (...) f) Las Mutuas colaboradoras con la Seguridad Social. g) Las Entidades Públicas Empresariales a las que se refiere la Ley 40/2015, (...) h) Las sociedades mercantiles en cuyo capital social la participación, (...) sea superior al 50 por 100 (...). i) Los fondos sin personalidad jurídica. j) Cualesquiera entidades con personalidad jurídica propia, que hayan sido creadas específicamente para satisfacer necesidades de interés general (...). k) Las asociaciones constituidas por las entidades mencionadas en las letras anteriores. l) (...) las Diputaciones Forales y las Juntas Generales (...).

de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, que delimitan, en su artículo 2³⁵, las entidades que integran el sector público³⁶.

ii. La función de enjuiciamiento.

La función de enjuiciamiento corresponde a la acción jurisdiccional de la responsabilidad contable en que incurren aquellos que manejen en el ejercicio de su cargo caudales, bienes o efectos públicos. La responsabilidad contable debe recaer sobre personas que en el ejercicio de su cargo hayan originado, mediando dolo, culpa o negligencia, un menoscabo en los bienes, caudales o efectos públicos mediante acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras de régimen presupuestario y de contabilidad a las que se deban ceñir las entidades del sector público o las personas o entidades receptoras de subvenciones o ayudas con cargo a dicho sector³⁷.

La definición del párrafo anterior puede circunscribirse a alguno de los delitos contemplados del Título XIX de los Delitos contra la Administración Pública, del Código Penal. Sucede pues, que es preciso recalcar que la jurisdicción contable es compatible respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal. Cuando los hechos fueren constitutivos de responsabilidad penal, la responsabilidad civil se determinará por la jurisdicción contable que tenga la competencia³⁸.

El Tribunal Constitucional cataloga esta función como “una actividad de naturaleza jurisdiccional (...) que (...) consiste en aplicar la norma jurídica al acto contable, emitiendo un juicio sobre la adecuación a ella y declarando (...) si existe o no responsabilidad del funcionario, absolviéndolo o condenándolo y, en esta última hipótesis, ejecutando

³⁵ 1. La presente Ley se aplica al sector público que comprende: a) La Administración General del Estado. b) Las Administraciones de las Comunidades Autónomas. c) Las Entidades que integran la Administración Local. d) El sector público institucional.

³⁶ GARCÍA BLANCO, M.J *Óp.cit*, p.70-73.

³⁷ MEDINA GUIJARRO, J. E.: “La función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas como su «propia jurisdicción» en la historia y en la Constitución Española”, *Revista Española de Control Externo*, núm.21, 2003 33-68.

³⁸ GARCÍA BLANCO, M.J *Óp.cit*, p 55.

coactivamente su decisión”³⁹. Cabe destacar que todo esto se realiza a través de un procedimiento judicial. Esta función está reservada exclusivamente al Tribunal de Cuentas, no pudiendo ejercer la competencia ningún OCEX. El estudio de la función de enjuiciamiento contable es el núcleo de este trabajo, es por ello que merece de un apartado propio donde podamos analizarla en profundidad.

³⁹ ATC de 29 de octubre de 1996 y la STC 187/1998.

3. LA FUNCIÓN DE ENJUICIAMIENTO CONTABLE

a. Regulación.

La función de enjuiciamiento está contemplada en el 136 de la CE, no obstante, es desarrollada en el Capítulo III del Título I de la LOTCu, artículos 15 a 18 y el Título V de la jurisdicción contable y de sus procedimientos de la LFTCu que comprende de los artículos 49 hasta 87. Al tenor de la Disposición Final segunda apartado 2 de la LOTC es preciso aplicar supletoriamente la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil y el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal⁴⁰.

Otros preceptos, dentro de la LOTCu y la LFTCu disponen la necesidad de acudir a otras leyes para determinados supuestos:

- La Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial será necesaria en tres aspectos: para determinar las casusas de incapacidad, incompatibilidad y prohibición por parte de los Consejeros de Cuentas. Para proporcionar auxilio judicial en la forma prevista en la Ley Orgánica del Poder Judicial y en las Leyes Procesales para la cooperación jurisdiccional. Para establecer el tiempo hábil para las actuaciones judiciales del Tribunal de Cuentas.
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación en los embargos de los bienes de los presuntos responsables contables.
- Ley Orgánica 2/1987, de 18 de mayo, de Conflictos Jurisdiccionales a fin de resolver los conflictos suscitados entre órganos de la jurisdicción contable la administración o demás jurisdicciones.

⁴⁰ TRIBUNAL DE CUENTAS.: “*Función de enjuiciamiento contable* [Recurso electrónico]”: <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/enjuiciamiento/funcion-de-enjuiciamiento/> [Consulta: 26 de Junio de 2022].

- Si bien no es precisamente una ley, es preciso contemplar la jurisprudencia emanada tanto del Tribunal Supremo, del Tribunal Constitucional y de la Sala de Justicia al resolver las cuestiones planteadas.

b. Conformación

La función de enjuiciamiento contable, si bien se ha indicado anteriormente, consiste en la aplicación del Tribunal de Cuentas de la norma jurídica al supuesto de hecho manifestando la concurrencia o no de la responsabilidad contable aquellos que en el ejercicio de sus funciones administren o manejen rentas públicas y ejecutando, en el caso que corresponda, lo declarado y juzgado.

Es por ello que la responsabilidad contable es la piedra angular a partir de la cual se erige esta función del tribunal. De esta manera es preciso acudir al 38.1 LOTCu para delimitar su alcance y saber cuándo es posible incurrir en ella. Este artículo define la responsabilidad contable como: “El que por acción u omisión contraria a la Ley origine el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados”. A la luz de este precepto, la responsabilidad contable aparece configurada como un «tipo» o «especie» de la responsabilidad civil puesto que el fin último es resarcir el daño causado al erario público⁴¹, no tiene un carácter sancionador sino reparador.

Esta descripción se asimila más a una definición amplia de responsabilidad civil ante las Administraciones Públicas, que a una definición de responsabilidad contable exigible a los gestores de fondos públicos por los daños causados a estos⁴².

El Tribunal Supremo, en su sentencia 21 de julio de 2011⁴³, hizo un resumen sucinto de la doctrina jurisprudencial en lo relativo a la responsabilidad contable. Así destacó los siguientes elementos calificadores.

⁴¹ DELGADO DEL RINCON, L. (2008). La articulación de la función de enjuiciamiento contable entre el Tribunal de Cuentas y los órganos de control externo autonómicos. En. BIGLINO CAMPOS.P et al. *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*. Valladolid Lex Nova (pp. 244).

⁴² ROSIÑOL Y VIDAL, C.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos*, Madrid: Civitas.

⁴³ STS 5250/2011 - ECLI:ES:TS:2011:5250, FJ Sexto.

- Solo puede incurrir en responsabilidad contable aquellos que en el ejercicio de su cargo manejen caudales o efectos públicos.
- Debe mediar una acción u omisión, pero no toda acción u omisión provocará la responsabilidad contable. En primer lugar, es preciso un menoscabo de caudales o efectos públicos y será necesario asimismo que se desprenda de las cuentas, en sentido amplio, que deben rendir todos aquellos que recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.
- La infracción legal debe referirse a las obligaciones contables impuestas por las Leyes reguladoras de la Contabilidad Pública y del régimen presupuestario aplicable al sector público de que se trate o personas o entidades receptoras de ayudas con rango o procedente de este sector.

La responsabilidad contable únicamente se circunscribe a la obligación de rendir cuentas de los fondos públicos, no pudiendo exceder del marco de las cuentas que rinden o deben rendir aquellos que manejen las rentas públicas, por lo consiguiente será preciso que exista una relación jurídica anterior entre el organismo público y la persona que deba rendir cuentas⁴⁴.

El Tribunal Supremo, en la STS analizada anteriormente, mismo fundamento jurídico, define el ámbito subjetivo centrándose en la participación en la actividad económico financiera de un ente público, no en si la persona es funcionario público o no, pues lo esencial es el menoscabo de los caudales públicos, no las cualidades individuales del sujeto.

Esta interpretación es acorde con el art. 49.1 de la LFTCu, ya que atribuye a la jurisdicción contable el conocimiento de las pretensiones que se deduzcan contra aquellos que “tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos...”, por lo que debemos incorporar a este concepto, no solo a los funcionarios públicos, sino a los que ostenten la condición de gestores de fondos públicos y a los perceptores de subvenciones y otras ayudas provenientes del sector público sean personas físicas o jurídicas.

La LOTCu diferencia dos categorías de responsabilidad contable, la directa y la subsidiaria:

⁴⁴ FERNÁNDEZ GARCÍA, J.: “La responsabilidad contable: El reintegro por Alcance”, *Revista de Administración Pública*, núm. 192, 2013, pp. 340-342.

Por un lado, la responsabilidad contable directa aparece configurada sobre aquellos sujetos que hayan “ejecutado, inducido o cooperado” en la comisión de los hechos determinantes para la existencia de la responsabilidad contable o bien sobre aquellos sujetos que conociendo esta responsabilidad la hayan ocultado o impedido su persecución. Esta responsabilidad puede conllevar la separación del servicio sin perjuicio de la posible responsabilidad penal enmarcada en el delito de desobediencia. El alcance de esta responsabilidad es mayor que el de la subsidiaria, puesto que aquí responderán de manera solidaria de todos los daños y perjuicios causados junto a los intereses que se podrían devengar⁴⁵.

Por otro lado, nos encontramos con la responsabilidad subsidiaria, la cual se origina mediante bien por negligencia o bien por demora en el cumplimiento de las obligaciones que figuran en la ley y se haya producido un resultado de perjuicio en los caudales públicos sin que pueda haber un resarcimiento total o parcial de las responsabilidades directas. El Tribunal de Cuentas ha matizado el elemento de la culpa o negligencia señalando en la sentencia 17/1998 de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, que basta que concurran en un grado inferior a grave o muy grave puesto que si no se da este grado inferior nos encontraríamos ante la responsabilidad directa.

El alcance de esta responsabilidad es menor, en primer lugar, porque se responderá únicamente de los perjuicios que sean consecuencia de los actos del responsable subsidiario pudiendo moderarse la cuantía de manera prudencial o equitativa. Asimismo es una responsabilidad subsidiaria, de tal manera se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su jurisprudencia señalando “en el supuesto enjuiciado, tales manejo y obligación de rendición incumbían directamente a «Centicobro, S.L.» y no a sus administradores, a quienes solo podría atribuirse responsabilidad por negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones que hubiera dado lugar, directa o indirectamente, al menoscabo de esos caudales o efectos o a la imposibilidad de su resarcimiento y, aun ello, en defecto de que se hubieren hecho efectivas las responsabilidades directas (art. 43 LOTCu), esto es, responsabilidad subsidiaria”⁴⁶. Es preciso subrayar que la responsabilidad subsidiaria, a diferencia de la directa, es una responsabilidad mancomunada que se satisface por cuotas.

⁴⁵ FERNÁNDEZ GARCÍA, J. *Op. cit.*, p. 345.

⁴⁶ STS 1234/2003 - ECLI:ES:TS:2003:1234 FJ 1º.

A tenor de la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas la responsabilidad contable es transmisible a los herederos, tras la aceptación de la herencia, en la cuantía que se determine en la herencia, no así la culpabilidad⁴⁷.

La prescripción de la responsabilidad contable aparece regulada en la Disposición Adicional, en adelante D.A, Tercera de la LFTCu la cual contempla dos plazos:

- El plazo general: éste aparece regulado en el apartado primero de la D.A configurando una extensión de cinco años. El *dies a quo*⁴⁸ será aquel donde la conducta del sujeto pasivo que bien por omisión o acción conlleve la lesión, no obstante a partir de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se redujo a cuatro años el plazo general de prescripción para el ejercicio de los derechos de la Administración tributaria.
- El plazo especial, éste aparece previsto en el apartado segundo de la D.A teniendo una extensión de 5 años para dos supuestos:
 1. Las responsabilidades contables detectadas en el examen y comprobación de cuentas o en cualquier procedimiento fiscalizador, en cuyo caso el *dies a quo* será la fecha de terminación del procedimiento correspondiente.
 2. Las responsabilidades contables declaradas por sentencia firme cuyo plazo de prescripción se contará desde que la resolución judicial haya alcanzado firmeza. El día ad quo podrá ser aquel en el que la sentencia sea firme o el día en el que se apruebe el correspondiente informe fiscalizador.
- Hay un régimen especial en el caso de que los hechos enjuiciados sean constitutivos de delito. Aquí el apartado cuarto de la DA dispone que las responsabilidades contables prescribirán de la misma forma y en los mismos plazos que las responsabilidades civiles derivadas de los mismos⁴⁹.

⁴⁷ FERNÁNDEZ GARCÍA, J.F. Op. cit., p. 349.

⁴⁸ Atendiendo a la prescripción general del Código Civil, artículo 1969, en combinación con la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

⁴⁹ IZQUIERDO ARINES, M.: "La prescripción de la responsabilidad contable: plazos y régimen especial de prescripción. La interrupción del plazo de prescripción", *Revista Española de Control Externo*, núm.66, 2020, pp. 32-36.

La interrupción del plazo aparece regulada en el apartado tercero de la D.A el cual dispone: “El plazo de prescripción se interrumpirá desde que se hubiere iniciado cualquier actuación fiscalizadora, procedimiento fiscalizador, disciplinario, jurisdiccional o de otra naturaleza que tuviera por finalidad el examen de los hechos determinantes de la responsabilidad contable, y volverá a correr de nuevo desde que dichas actuaciones o procedimientos se paralicen o terminen sin declaración de responsabilidad”.

No obstante, se han dado algunas controversias en cuestiones con relación a los actos que pueden determinar la interrupción del plazo y si es preciso el conocimiento formal y personal de la actuación si bien han sido resueltas con la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas.

Respecto a los actos que pueden interrumpir la prescripción la Sala de justicia del Tribunal de Cuentas concede una gran amplitud de las clases de actuaciones que pueden interrumpir la prescripción, por ejemplo ante procedimientos de fiscalización iniciados por el Tribunal de Cuentas o los OCEX⁵⁰, expedientes disciplinarios⁵¹ o actuaciones jurisdiccionales⁵².

El criterio jurisprudencial ha venido siendo unánime en relación a la necesidad del conocimiento formal y personal de la actuación. Prevalecía la necesidad del conocimiento formal del obligado tributario o bien la realización por parte del interesado de alguna actuación que interrumpiera el plazo de prescripción. Este criterio es modificado en 2007 por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en referencia al procedimiento de fiscalización como causa de interrupción del plazo, es por ello que a partir de este año no era necesario el conocimiento formal.

Este razonamiento duro 6 años, puesto que en 2013, la Sala Tercera del Tribunal Supremo con la STS de 28 de Febrero de 2013, adoptar un nuevo criterio que se sustancia en los siguientes aspectos: con carácter general es preciso el conocimiento formal y personal, no obstante, en los procedimientos de fiscalización como causa interruptora de la prescripción es preciso una comunicación personal de la iniciación de estos procedimientos a todos los sujetos fiscalizados. Este conocimiento personal puede darse a través de una notificación o

⁵⁰ Sentencias núm. 11/2009, de 12 de mayo; núm. 16/2012, de 17 de julio; núm. 8/2014, de 24 de julio; núm. 8/2016, de 18 de julio; núm. 1/2019, de 20 de marzo.

⁵¹ Sentencias núm. 8/2004, de 2 de marzo; núm. 13/2005, de 6 de octubre; núm. 19/2005, de 27 de octubre v.

⁵² Sentencias núm. 20/2006, de 21 de noviembre; núm. 2/2019, de 20 de marzo; núm. 9/2019, de 21 de junio; núm. 1/2020, de 21 de enero.

mediante cualquier hecho o circunstancia que permita formar la «razonable convicción» de que pudieran haberlo conocido⁵³.

c. Naturaleza.

Doctrinalmente se han dado dos posturas sobre la naturaleza de la función de enjuiciamiento contable. La disputa trata sobre si la función de enjuiciamiento contable tiene naturaleza o no jurisdiccional.

Los principales argumentos por los cuales se sostiene que la función de enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas no tiene carácter judicial son los siguientes⁵⁴:

- 1- La incompatibilidad de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas con su configuración constitucional como órgano independiente de las Cortes Generales.
- 2- La difícil compatibilidad entre la función jurisdiccional del 136 con algunos principios constitucionales como los de unidad, exclusividad, independencia o imparcialidad.
- 3- La ubicación del Tribunal de Cuentas, no aparece en el Título VI sino en el Título VII.
- 4- El estatus jurídico de los Consejeros de Cuentas a la hora de la función de enjuiciamiento.

Este debate ha llegado al Tribunal constitucional en varias ocasiones, para ello examinaremos la sentencia 215/2000, de 21 de septiembre. El recurso fue entablado contra los Autos de sección de la sala tercera del Tribunal Supremo por los que se declaró la inadmisibilidad de un recurso contencioso-administrativo contra la sentencia de la Sala de justicia del tribunal de cuentas resolutoria de un recurso de apelación. El demandante, sostiene que esta inadmisión vulnera su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. El hecho que trae causa la demanda es la exigencia de responsabilidad contable en lo relativo al extinto Organismo Autónomo “Obra de Protección de Menores”, correspondiente a la actividad realizada entre 1981 a 1983. Centrándonos en los que nos atañe, para resolver el

⁵³ IZQUIERDO ARINES. M Op. cit., pp. 36-42.

⁵⁴ DELGADO DEL RINCON, L.: “La articulación de la función de enjuiciamiento contable entre el tribunal de cuentas y los órganos de control externo autonómicos”, En P. BIGLINO CAMPOS (Dir.), *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*, Lex Nova, Valladolid, 2008, pp. 237-266.

litigio, el tribunal analiza la perspectiva del acceso a los recursos en relación con la naturaleza del Tribunal de Cuentas.

El recurrente no considera al Tribunal de Cuentas como un órgano de naturaleza jurisdiccional, sobre la base de que este organismo aparece regulado en el título VII de la Constitución Española de la “Economía y Hacienda” en vez de aparecer configurado en el Título VI del “Poder Judicial”, asimismo no resulta adecuado caracterizarlo como una jurisdicción especial, ya que en nuestro país solo existe la militar. Otros argumentos que esgrime son el uso de la palabra jurisdicción contemplada en el artículo 136.2 como sinónimo de atribución de competencias o el estatuto legal de los miembros del órgano⁵⁵.

Por si sola, la doctrina del tribunal constitucional podría rebatir estos argumentos⁵⁶, el ATC 312/1996 señala que si bien el artículo 136 no indica la naturaleza de este tribunal, este artículo contiene el carácter jurisdiccional de la actividad del Tribunal de Cuentas y el reconocimiento de la misma independencia e inamovilidad a los miembros del tribunal de cuentas con su consiguiente sometimiento a las mismas incompatibilidades que los jueces. Asimismo no se puede pensar que la Constitución otorga un monopolio o concentración de toda la potestad jurisdiccional en los órganos del Título VI del “Poder Judicial”, “véase el Tribunal Constitucional o los tribunales consuetudinarios y tradicionales a los que alude el 125 CE”⁵⁷.

La STC 215/2000 rebate algunos razonamientos empleados por el recurrente. Lo que a nosotros nos interesa aparece en el Fundamento Jurídico sexto, donde relación tribunal rebate el argumento negador del carácter jurisdiccional del Tribunal de Cuentas y la interpretación de jurisdicción del artículo 136.2 CE. El recurrente aduce que, si se acude a una interpretación sistemática de la Constitución Española, el 136.2 no puede conllevar el otorgamiento de una función de naturaleza jurisdiccional al Tribunal de Cuentas.

El TC rebate esta postura con el siguiente argumento “una interpretación del texto constitucional que conduzca a un resultado distinto de su literalidad sólo puede ser admitida cuando existe ambigüedad en el mismo o ésta se deriva de la falta de cohesión o

⁵⁵ En concreto los Consejeros de Cuentas no están sometidos a la Ley Orgánica del Poder Judicial ni al gobierno del Consejo General del Poder Judicial sino a las Cámaras Parlamentarias, que les nombran y que pueden exigirles responsabilidades disciplinarias. SENTENCIA 215/2000, de 18 de septiembre Fundamento Jurídico 2º.

⁵⁶ SSTC [187/1988](#), de 17 de octubre, y [18/1991](#), 31 de enero, y del ATC [312/1996](#), de 29 de octubre.

⁵⁷ STS de 27 de Mayo de 1995 Fundamento Jurídico 1º.

coherencia sistemática entre preceptos constitucionales”. En este caso, bajo juicio del Tribunal constitucional no existe ni ambigüedad ni falta de coherencia sobre todo con base en tres razones⁵⁸:

- 1- Los antecedentes inmediatos del 136, por ejemplo acudiendo al artículo primero de la Ley 29 de Junio de 1934 o a la Ley 3 de diciembre de 1953 donde configuran al Tribunal de Cuentas como un “órgano supremo con jurisdicción especial y privativa en materia contable”.
- 2- “La imagen de la institución que tuvo ante sí el constituyente” en cuanto a la referencia a la propia jurisdicción del Tribunal de Cuentas.
- 3- La interpretación sistemática del término jurisdicción en la Constitución, ya que no solo aparece contemplado en el artículo 136 sino que nos los podemos encontrar en el 53.3, 117.3 117.5 123.1 152.1 y 153.c.

En definitiva, el constituyente pretende con la expresión de jurisdicción que el Tribunal de Cuentas, cuando ejerza su función de enjuiciamiento lo haga sometido a las garantías que establece la Carta Magna para todo tipo de procesos entre las que se hayan derivadas del artículo 24 sobre la tutela judicial efectiva⁵⁹. Es por ello que, a la luz de todos los argumentos citados anteriormente, la función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas tiene naturaleza jurisdiccional.

d. La función de enjuiciamiento contable en el contexto del Estado autonómico.

I. Las atribuciones de los OCEX en materia de enjuiciamiento contable.

Como he señalado en el punto 2, apartado a, subapartado II, la función de fiscalización del Tribunal de Cuentas no es única en nuestro país, sino que nos encontramos una serie de entidades, los OCEX que ejercer esta fiscalización sobre la Administración autonómica y local establecidas en su ámbito competencial.

⁵⁸ Delgado del Rincón, L.E., “A propósito del carácter jurisdiccional de la función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas. Comentario a la STC 215/2000 de 18 de Septiembre”. *Revista Española de Control Externo*, 2000 p. 102.

⁵⁹ Delgado del Rincón, L.E. 2000, *Op. cit.*, p. 103.

En las actuaciones de enjuiciamiento los OCEX no tienen competencia para el ejercicio de esta potestad, esto no quita para que puedan ejercer algunas funciones de instrucción por delegación. En el caso de los procesos de reintegro por alcance, será la Comisión del Gobierno del Tribunal de Cuentas quien lo determine, el OCEX elegirá a un funcionario para que lleve a cabo las correspondientes acciones.

ii. Algunas cuestiones problemáticas del ejercicio de la función contable: la intervención del Tribunal de Cuentas derivadas de las actuaciones de los poderes públicos en relación con el proceso soberanista catalán (Procés).

La Sindicatura de Cuentas es la denominación del OCEX creado en la Comunidad Autónoma Catalana. Esta entidad ha participado junto al Tribunal de Cuentas en el Informe de fiscalización relativo al destino dado a los recursos asignados a la ejecución de las políticas de acción exterior de la comunidad autónoma de Cataluña correspondientes a los ejercicios 2011-2017⁶⁰. Este informe es especialmente relevante porque es la base de la liquidación las cantidades que los políticos catalanes investigados tendrán que satisfacer en el caso de que sean condenados en el proceso de responsabilidad por alcance.

El Tribunal de Cuentas está estudiando un presunto desvío de fondos por parte de los líderes del procés usando las delegaciones en el exterior de España que tiene el Gobierno de Cataluña⁶¹. Esto aparece detallado en la página 124 del mencionado informe anterior, por el cual: “El órgano responsable de la gestión de la Delegaciones del Gobierno de la Generalitat de Cataluña ante la Unión Europea y de las Delegaciones del Gobierno de la Generalitat en el Exterior debe presentar anualmente al departamento al que están adscritas la justificación de los ingresos y la cuenta de gestión económica, que quedan a disposición de la Intervención General, de la Sindicatura de Cuentas”. La Sindicatura de Cuentas ha

⁶⁰ TRIBUNAL DE CUENTAS.: “Informe de fiscalización relativa al destino dado a los recursos asignados a la ejecución de las políticas de acción exterior de la Comunidad Autónoma de Cataluña, correspondientes a los ejercicios 2011-2017.” Obtenido de <https://www.tcu.es/repositorio/7b967dfb-a08f-493e-a159-a7cb7d1c4071/11319.pdf> [Consulta realizada el 10 de Julio de 2022].

⁶¹ GABILONDO, P.: “El Tribunal de Cuentas abre otro frente a los líderes del procés por 35 M de las embajadas” “El Confidencial” 2020. https://www.elconfidencial.com/espana/2020-02-03/tribunal-cuentas-embajadas-catalanas-proces_2437088/ [Consultado el 7 de Julio de 2022].

realizado en 2017 varias actuaciones fiscalizadoras de carácter general como el informe 17/2017. En este informe se realiza un control formal de las cuentas⁶².

La conclusión de estas actuaciones tiene incidencia ante las indemnizaciones que, en el caso de que sean condenados por el Tribunal de Cuentas, puedan tener que pagar los políticos catalanes imputados. El estudio de los autos del Tribunal de Cuentas se realizará más adelante, esos autos parten de la premisa del informe que se ha analizado sumariamente en este apartado.

e. Procedimientos de enjuiciamiento contable.

El Tribunal de Cuentas, como todo órgano de naturaleza judicial tiene un procedimiento que ha de respetarse. Este procedimiento es específico para el tribunal de cuentas y se regula en el Capítulo III del Título I de la LOTCU y en el título V de la LFTCu. Si bien el artículo 25 de la LOTCu configura tres procedimientos, el de cancelación de fianzas, el procedimiento de Juicio de Cuentas y el procedimiento de Reintegro por Alcance, el objeto de este trabajo será el estudio de estos dos últimos en profundidad.

Antes de analizar de manera pormenorizada cada uno de estos procesos, es preciso comentar una serie de aspectos comunes a todos estos procedimientos:

- Jurisdicción contable y los principios de rogación y congruencia.

La primera peculiaridad de la jurisdicción contable es que es rogada, es decir se inicia mediante la petición de una de las partes al órgano judicial. Es por ello que solo podrán iniciar un procedimiento, al tenor del artículo 47 de la LOTCu, la Administración afectada, el Ministerio Fiscal, que defenderá el interés público al tenor del 124 CE, o aquel que ejercite la acción pública. Dicho de otro modo, ninguno de los órganos del Tribunal de Cuentas podrá abrir un proceso por sí solo.

El carácter rogado de la jurisdicción contable únicamente se circunscribe en la fase estrictamente procesal, es decir que concluida la fase de tramitación previa se emplazará a las partes para formular la demanda, en el caso de que éstas no la formulen, o

⁶² TRIBUNAL DE CUENTAS. “Informe de fiscalización relativa al destino dado a los recursos asignados a la ejecución de las políticas de acción exterior de la Comunidad Autónoma de Cataluña, correspondientes a los ejercicios 2011-2017.” Obtenido de <https://www.tcu.es/repositorio/7b967dfb-a08f-493e-a159-a7cb7d1c4071/11319.pdf>.

formulándola, no tengan legitimación activa se acordara el archivo del proceso. En la fase preparatoria del proceso sí que puede actuar el Tribunal de Cuentas exigiendo la responsabilidad contable⁶³.

- La acción pública o acción popular contable.

En un Estado social y democrático de derecho como es España el 125 CE, en relación con los artículos 9.3 y 31.2, ha atribuido la posibilidad de que los ciudadanos puedan ejercer la acción popular y participar en la Administración de Justicia. Es por ello que el 47.3 de la LOTCu establece la posibilidad de que participe la acción pública en todos los procesos⁶⁴. El artículo 56 LFTCu concreta los requisitos que debe tener el escrito de comparecencia, en primer lugar encontramos unos requisitos formales y en segundo la individualización de los supuestos de responsabilidad⁶⁵.

El Tribunal de Cuentas ha venido imponiendo unos criterios a la hora de individualizar los supuestos de responsabilidad contable. En un primer momento mantenía una postura flexible, permitiendo que la acción pública no indicase las personas contra las que se dirigía la acción, pero a partir de la Sentencia de la Sala de Justicia 8/2000 la situación cambio y es por ello que la acción popular es “un derecho de contenido procesal (...) limitado y sujeto a unos requisitos jurídico-formales que (...) afectan tanto a la necesaria individualización de los supuestos de responsabilidad contable”⁶⁶.

- Notas comunes del procedimiento de reintegro por alcance y del juicio de cuentas.

Ambos procesos se asemejan en que el fin de estos es la declaración de responsabilidad contable. Será el objeto de la pretensión aquello que les diferencie. Mientras que en el procedimiento de reintegro por alcance los hechos se concretan en los supuestos de malversación y alcance definidos en la LOTCU y la LFTCu, el juicio de cuentas trata de resarcir los daños por hechos distintos del alcance constitutivos de responsabilidad contable.

⁶³ GONZÁLEZ SOLER, O. E.: “Las actuaciones preparatorias de los procesos contables”, *Revista Española de Control Externo*, núm. 45, 2013, pp. 85-86.

⁶⁴ “Será pública la acción para la exigencia de la responsabilidad contable en cualquiera de los procedimientos jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas.”.

⁶⁵ AGUAS ALCALDE, E.: “Acción pública y denuncia bajo la jurisdicción del Tribunal de Cuentas”, *Anuario de la Facultad de derecho. Universidad de Extremadura*, 2021, p. 358.

⁶⁶ PASTOR BONO, F. : óp. cit., p. 333.

Una vez determinado los puntos comunes, vamos a ver los tres tipos de procesos:

i. *El juicio de cuentas.*

El juicio de cuentas aparece regulado en el Título V. De la jurisdicción contable y de sus procedimientos, Capítulo VII Del procedimiento en el juicio de las cuentas en los artículos 68 a 71 de la LFTCu.

Como se ha comentado anteriormente, el juicio de cuentas es un proceso cuyo objeto es la declaración de responsabilidad contable por hechos distintos del alcance y la malversación, que son los comprendidos en el procedimiento de reintegro por alcance. Los procesos susceptibles de juicios de cuentas son:

- “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.
- Comprometer gastos y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en la LGP o en la respectiva Ley de Presupuestos que en cada caso resulte aplicable.
- Dar lugar a pagos reintegrables, de conformidad con lo dispuesto en el art. 77 de la referida LGP.
- No justificar la inversión de los fondos a que aluden los arts. 78 y 79 de la LGP y la Ley General de Subvenciones.
- Cualquier otro acto, además de los apuntados, que suponga infracción de la LGP”

⁶⁷

El juicio de cuentas tiene dos fases importantes, una primera que es la realización de la pieza separada y la segunda, un procedimiento jurisdiccional.⁶⁸

⁶⁷ VACAS GARCÍA-ALOS, L.: “La judicialización del Tribunal de Cuentas y su dimensión constitucional”, *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 29, 2016, pp. 30-32.

⁶⁸ Vacas García-Alos, L.: óp. cit., p. 31.

- Pieza separada.

El inicio del procedimiento se sustenta en el ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, siendo este un modo de cooperación entre ambas funciones como avanzaba en el apartado segundo de este trabajo, correspondiendo al Consejero de Cuentas acordar la fase de instrucción mediante la formación de una pieza separada.

La naturaleza jurídica de esta pieza separada ha sido motivo de discusión, en un principio se entendía que tenía una naturaleza administrativa pero, a partir de 1995 la jurisprudencia del Tribunal Supremo⁶⁹ le otorgo un carácter jurisdiccional a la pieza separada. Los argumentos que esgrime son en primer lugar, que las funciones de enjuiciamiento en el juicio de cuentas en el 45 de la LFTCu, tienen un carácter jurisdiccional y, en segundo lugar, señalan que las diligencias previas, para el inicio del procedimiento, incluyen a la pieza separada.

Esta opinión no es seguida, por asombroso que parezca, por la doctrina de la Sala de Justicia de la sección de enjuiciamiento, la cual considera de forma unánime que la pieza separada no tiene un carácter jurisdiccional⁷⁰. La doctrina también está dividida en este aspecto, los autores que defienden la naturaleza judicial de la pieza separada, como puede ser Luis Vacas García-Alós, atienden al cambio de proceso con el inicio de la pieza separada, pasamos de un proceso fiscalizador a uno enjuiciador y es por ello, junto con el peculiar estatuto personal y funcional del Consejero de cuentas que la pieza separada tiene una naturaleza jurisdiccional⁷¹.

Para un sector mayoritario de la doctrina, la interpretación más correcta es la naturaleza administrativa de la pieza separada, así José Antonio Pajares Giménez presenta una interpretación literal, sistemática y auténtica de los antecedentes legislativos, que complementa la «interpretación auténtica» del legislador en el Preámbulo de la LFTCu, los cuales dividían la «jurisdicción contable» de «sus procedimientos» en dos capítulos distintos⁷².

⁶⁹ Véase la STS de 27 de mayo de 1995, STS de 8 de julio de 2003, 27 de febrero de 2004 y 14 de junio de 2006.

⁷⁰ Véanse los Autos de 25 de noviembre y 22 de diciembre de 1999, como el Auto 21 de julio de 2008.

⁷¹ PASTOR BONO, F. : Op. cit., p. 343.

⁷² PASTOR BONO, F. *Op. Cit.*, p. 343-344.

La pieza separada, como se deduce del artículo 42 de la LFTCu, es un modo de terminación del procedimiento fiscalizador. Los hechos que se van a enjuiciar se van a desprender del procedimiento fiscalizador acabado. El contenido de la pieza no aparece desarrollado en la LOTCu o en su ley de funcionamiento.

- Procedimiento jurisdiccional.

Se entregará la pieza acabada terminada al Consejero de Cuentas que ostenta la competencia para la tramitación del proceso. La interpretación de la pieza separada puede dar lugar a dos situaciones jurídicas. La primera determina de modo manifiesto, claro e inequívoco la inexistencia de responsabilidad contable, la falta de jurisdicción, la incompetencia del órgano jurisdiccional o la falta del procedimiento fiscalizador, es por ello que el Consejero no abrirá el juicio para determinar la responsabilidad.

La segunda determina la admisión de incoar un procedimiento para determinar la posible concurrencia de la responsabilidad contable. La admisión de la tramitación del juicio se deberá publicar mediante edicto narrando los hechos que sustancian la posible responsabilidad contable para que los interesados puedan comparecer para el mantenimiento u oposición de la pretensión contable⁷³.

Tras este plazo de alegaciones por parte de los interesados se trasladará la pieza al representante legal del Sector Público que presentará demanda en el plazo de 20 días, si no la presenta es posible que la formule el Ministerio Fiscal. Presentada la demanda se seguirá el trámite del proceso contencioso-administrativo ordinario.

- ii. El procedimiento de reintegro por alcance.*

La esencia de este proceso es el conocimiento de algunas infracciones contables, en concreto, del alcance de caudales o efectos públicos y la malversación⁷⁴. Esta es la diferencia fundamental con el anterior procedimiento.

El inicio del procedimiento puede darse de tres métodos diferentes:

⁷³ PASTOR BONO, F. : *Op. cit.*, p. 349.

⁷⁴ DELGADO DEL RINCON, L. (2008). *Op. cit.*, P. 248.

- Mediante el ejercicio de su función fiscalizadora, por el propio Tribunal de Cuentas detectando hechos constitutivos de responsabilidad contable por alcance o malversación.
- Mediante denuncia externa al Tribunal de Cuentas u OCEX.
- Mediante el ejercicio de la actuación pública de responsabilidad contable ⁷⁵.

Este procedimiento se sustancia en una serie de fases procesales:

- Diligencias preliminares:

Es la primera fase del procedimiento, regulada por el artículo 46 LFTCu que las configura como un trámite preliminar en el que el Consejero de Cuentas decide si los hechos enjuiciados presentan o no indicios de responsabilidad contable bien por alcance, bien por malversación. En el caso de que así se determine, este Consejero dictará un auto en el que propondrá que el juicio continúe su proceso mediante el nombramiento de un Delegado Instructor. En el caso contrario, se dictara un auto decretando el archivo de las actuaciones⁷⁶.

Al igual que la pieza separada del proceso del juicio de cuentas, se ha discutido su naturaleza, no obstante aquí la jurisprudencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha negado el carácter jurisdiccional de las mismas⁷⁷.

- Fase de instrucción:

El Delegado Instructor nombrado en la anterior etapa es quien desarrollara esta función. Esta fase de instrucción tiene el nombre técnico de Actuaciones Previas y se regula en el artículo 47 de la LOTCu.

El Auto 20/18 de Julio clarifica estas Actuaciones : “Las actuaciones de instrucción (...) como previas a la iniciación de la vía jurisdiccional de la que son soporte necesario, son preparatorias de aquella vía y están orientadas al enjuiciamiento y, en su caso, a la exigencia de la responsabilidad contable, y están concebidas como un conjunto de diligencias legalmente regladas y tasadas dirigidas a obtener información sobre los supuestos de responsabilidad contable, para determinar, de forma indiciaria, previa y provisional, los hechos, las personas presuntamente responsables y el perjuicio causado al tesoro público,

⁷⁵ CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, Comares, Granada, 1999.

⁷⁶ CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: Op. cit., p. 186.

⁷⁷ Autos 30 de Octubre de 1992 o el 27 de Noviembre del mismo año.

con objeto de que los legitimados activos puedan ejercer sus pretensiones de reintegro de los daños y el abono de los perjuicios ocasionados a los caudales públicos y los legitimados pasivos puedan oponerse a dichas pretensiones”.

Al tenor del 47 de la LFTCu, el Delegado Instructor practicará las diligencias necesarias al menos que se consideren suficientemente practicadas en la fase anterior⁷⁸.

Respecto a la naturaleza jurídica de esta fase, nos encontramos inmersos en un amplio debate que abarca desde si su naturaleza es jurisdiccional o bien administrativa hasta el contenido de las mismas.

En primer lugar, en la discusión sobre el contenido nos encontramos con dos posturas patentes en diversos autos que configuran límites distintos a las funciones del Delegado Instructor, es por ello que si comparamos el Auto 2 de noviembre de 1992, con un carácter más restrictivo, y el Auto de 22 de julio de 1993, con un carácter más amplio, vemos como el carácter difiere⁷⁹.

En segundo lugar, la discusión sobre la naturaleza de esta fase parece que hay más unanimidad, la polémica surgió cuando el Tribunal Supremo reconoció a esta fase instructora una condición plenamente jurisdiccional, no obstante, hoy en día la doctrina y el

⁷⁸ ENTRENA FABRÉ. R.: “El derecho de defensa en las actuaciones previas al procedimiento de reintegro por alcance del Tribunal de Cuentas”, *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 56, 2021 p. 215 .

⁷⁹ En el auto 2 de noviembre nos encontramos con que el Tribunal de Cuentas señala “la función del Delegado Instructor es dilucidar si los hechos de que se trata son o no constitutivos de alcance o de malversación contable en los términos previstos en el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento y determinar quiénes sean los presuntos responsables por ser los encargados del manejo y custodia de los caudales o efectos alcanzados, reflejando todo ello en la liquidación provisional, y actuar, si así fuere, de conformidad a lo previsto en los apartados f) y g) del artículo 47.1 de la antecitada Ley. Cualquier otra valoración sobre la culpabilidad en la conducta de los presuntos responsables o sobre cualquier otro aspecto que sea definitorio para la apreciación de la responsabilidad contable queda reservado al procedimiento jurisdiccional correspondiente, que dimanará de las actuaciones previas, y será en esta sede y por el órgano de primera instancia de la jurisdicción contable donde se tomarán las decisiones y se realizarán las declaraciones al respecto”. Mientras que si leemos el Auto del 22 de Julio No puede intentarse reducir el ámbito de actuación del Delegado Instructor a dilucidar simplemente si los hechos son o no constitutivos de alcance, sin permitirle una valoración de la conducta de los presuntos responsables. Ya que para determinar la condición de presuntos responsables, es preciso analizar y valorar si aquella conducta se ajusta o no a los requisitos que, para exigir responsabilidad contable, exige el artículo 49.1º de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Esta valoración provisional del grado de culpabilidad por parte del Delegado Instructor, resulta una exigencia insoslayable que debe cumplir. Sin valorar previamente la existencia de grado de culpabilidad en el enjuiciado, el Delegado Instructor se vería impelido a no poder cumplir con lo establecido en los apartados "d", "e", "f", y "g" del nº 1 del artículo 47, de la Ley 7/1988. El pretender eliminar el elemento volitivo de un acto y reducirlo a elementos de puro fenómeno físico, dejando para una fase posterior el examen de voluntariedad, implica la más absoluta indefensión del enjuiciado, atentando a su presunción de inocencia y conculcando gravemente lo establecido en el artículo 24 de nuestra Constitución.

Tribunal de Cuentas no atribuyen a esta fase una naturaleza jurisdiccional, sino que estas tienen un “carácter preparatorio para el ulterior proceso jurisdiccional”⁸⁰.

Para finalizar con este apartado, quiero señalar la crítica que hacen algún autor como Carlos Cubillos Rodríguez⁸¹, el cual señala que los plazos de este periodo de instrucción, consistente en dos meses prorrogables a uno más, “son ridículos (...)” puesto que resulta “inviable desde un punto de vista práctico sino incluso contrario a la naturaleza y contenido legal de estas diligencias”.

Bajo mi opinión concuerdo con este autor, me parece un plazo sumamente corto en comparación a otros procesos, por ejemplo, acudiendo a la LECRIM, vemos como el plazo máximo de instrucción es de 12 meses prorrogables por otros 6 o bien en materia tributaria, que puede ser una materia más relacionada, un procedimiento de inspección de la administración tributaria duran por lo general 18 meses pudiendo extenderse hasta 27. Por lo que no se si el legislador fue excesivamente optimista en un primer momento o bien la legislación se ha visto superada por el devenir del tiempo, nos encontramos en sociedades más descentralizadas, complejas que imposibilitan que se impiden terminar las diligencias en 3 meses.

José Manuel Suárez Robledano plantea la creación de más plazas de Delegados instructores para poder cumplir estos periodos de instrucción⁸². Asimismo, señala la necesidad de hacer una reforma legal que fije las consecuencias de este incumplimiento.

- El Procedimiento Jurisdiccional.

Una vez terminadas las Actuaciones Previas se remiten a la Secretaria de Gobierno de la sección de Enjuiciamiento para el traslado al Consejero de Cuentas. Este podrá incoar el procedimiento publicando un edicto de los hechos o bien acordar no haber lugar a la incoación del juicio.

⁸⁰ Auto de 9 de febrero de 2007, razonamiento jurídico 4º.

⁸¹ CUBILLO RODRÍGUEZ, C., *Op. cit.*, p. 188.

⁸² SUÁREZ ROBLEDANO, J. M.: “El futuro del Tribunal de Cuentas (especial referencia a la jurisdicción contable)”, *Revista Española de Control Externo*, núm. 55, 2017, pp. 13-41.

Pp. 24 “Por ello, la solución consecuente resulta en la creación de más plazas de Delegados Instructores, de tal manera que se evite su excesivo agobio y tal imposibilidad de concluir en plazo razonable las instrucciones correspondientes (...) o de una reforma legal que fije las consecuencias de un incumplimiento de los plazos, que han de ser claras y no meramente indeterminadas o con mera remisión”.

Las formas de terminación de este procedimiento son la caducidad, desistimiento, allanamiento, sobreseimiento o la sentencia que puede estimar o desestimar en todo o en parte la pretensión de responsabilidad contable⁸³.

Algunos autores como Rafael Entrena Fabr  han criticado la tendencia del Tribunal de Cuentas a aplicar este procedimiento a hechos en los que no concurren los requisitos de dicha infracci3n contable. Este autor señala que esto provoca una “evidente y reiterada infracci3n del principio de legalidad, (...) vaciando, sistemáticamente, de contenido el resto de las infracciones contables”, es por ello que esta deficiente aplicaci3n del procedimiento de reintegro por alcance ha provocado que el juicio de cuentas se haya aplicado de forma residual⁸⁴.

iii. El procedimiento de cancelaci3n de fianzas.

El procedimiento de cancelaci3n de fianzas trata de verificar la ausencia de responsabilidad contable que deba hacerse efectiva con la fianza depositada. Es decir, es un proceso por el cual se trata de obtener la devoluci3n de la fianza constituida o bien que esta se deje sin efecto. Estos expedientes son considerados por la doctrina como procedimientos de jurisdicci3n voluntaria⁸⁵, es por ello y como avance anteriormente que no van a ser objeto de estudio en este trabajo.

f. Recursos frente a las resoluciones del Tribunal de Cuentas en materia de enjuiciamiento contable.

La LJCA configura tres tipos de recursos que afectan al Tribunal de Cuentas. Un primer recurso contencioso administrativo directo contra los actos de los Consejeros, un segundo recurso sobre los actos realizador por los Instructores en el proceso de responsabilidad contable y los recursos contra las resoluciones del tribunal. Carlos Cubillo Rodríguez los

⁸³ CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: *Op. cit.*, p. 198-199.

⁸⁴ ENTRENA FABRÉ. R. *Op. cit.*, p. 212.

⁸⁵ LÓPEZ LÓPEZ, J.C.: Óp. cit. 2000, p. 92.

sistematizar en «recursos contencioso-contables»⁸⁶ para luego señalar las similitudes de sus elementos subjetivos, objetivos y formales:

- Los elementos subjetivos coincidentes. Todos los posibles recursos serían conocidos y resueltos por la Sala de justicia del Tribunal de Cuentas y los requisitos de capacidad, legitimación y postulación exigibles a las partes son los mismos.
- Elementos objetivos coincidentes: La pretensión impugnatoria consiste en una decisión sobre la confirmación o no del acto recurrido por ser ajustado al ordenamiento jurídico o, por el contrario, contrario a derecho.
- Elementos formales coincidentes: Todos estos recursos se articulan a través de un mismo cauce procesal.

Así las cosas, en primer lugar, nos encontramos el recurso contra las actuaciones previas de los Consejeros, artículo 46.2 LFTCu. Este recurso se entabla contra las resoluciones que otorguen el archivo de las actuaciones previas por la ausencia de indicios de alcance o malversación. El plazo es de cinco días no regulando ni los presupuestos para su interposición ni sus fases, solo aparece regulado que contra la resolución no cabe recurso ordinario, sino que deberíamos acudir al recurso de casación.

En segundo lugar, el recurso contemplado en el 48.1 de la LFTCu se entabla contra las piezas separadas del juicio de cuentas, así como las actuaciones preparatorias de los procedimientos de reintegro por alcance, es decir las diligencias del Delegado instructor. Los motivos de interposición del recurso están tasados, solo proceden ante la ausencia de incorporación de las diligencias solicitadas por las partes o la posible indefensión de alguno de los comparecientes.

La doctrina de la Sala reitera que los motivos deben ser tasados puesto que consideran que se trata de un medio de impugnación especial y sumario por razón de la materia, así se establece en el Auto 4/2019, de 20 de marzo, en el fundamento jurídico quinto se estudia la naturaleza jurídica de este recurso, señalando los motivos tasados para establecer el recurso puesto que el fin del recurso no es un control del fondo sino que es “revisar las resoluciones dictadas en la fase de instrucción que puedan impedir o minorar la defensa de

⁸⁶ CUBILLO RODRÍGUEZ, C. *Op. cit.*, p. 290.

quienes intervienen en las actuaciones previas, a efectos de garantizar en dicha fase la efectividad del derecho de defensa consagrado en el artículo 24 de la Constitución”.

De tal manera el tribunal ha venido inadmitiendo este recurso para

- “la alegación de una supuesta falsificación de la documentación (Auto 21/2018, de 20 de julio);
- la vulneración de los principios de contradicción y audiencia bilateral (Auto 14/2018, de 30 de mayo);
- los posibles errores materiales o aritméticos (Auto 18/2017, de 11 de diciembre); - la falta de legitimación activa del abogado del Estado o de la acción pública (Auto 7/2017, de 6 de noviembre);
- la falta de legitimación pasiva (Autos 16/2016, de 7 de junio, y 32/2016, de 13 de diciembre);
- la normativa aplicable a la gestión económica;
- la supuesta duplicidad de importes en el cómputo de las cuantías (Auto 15/2016, de 7 de junio);
- una posible actuación administrativa inadecuada del ayuntamiento”⁸⁷.

En tercer lugar, aparecen configurados en el art. 80.1 los recursos sobre las resoluciones del Tribunal de Cuentas. La LFTCu se remite a la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. En el art. 80.2 podemos encontrarnos con los recursos de apelación ante las sentencias dictadas por los Consejeros de Cuentas en primera instancia que resolverá la Sala de justicia del Tribunal de Cuentas, que deberá seguir la regulación prevista, art. 80.3 LFTCu, en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.⁸⁸

Por último, nos encontramos en los artículos 81 a 84 los recursos de casación y revisión contra las resoluciones dictadas por este organismo siendo la sala tercera del Tribunal Supremo quien conozca de “los recursos de casación y revisión contra las resoluciones dictadas por el Tribunal de Cuentas, con arreglo a lo establecido en su Ley de Funcionamiento” (artículos 12.2 b y 81.1).

⁸⁷ ENTRENA FABRÉ, R.: *Op. cit.*, pp. 218-219.

⁸⁸ PASTOR BONO, F.: *Op. cit.*, p. 277.

La LFTCu se remite a la LJCA en lo relativo a la preparación, interposición, sustanciación y decisión del recurso de casación (art. 84.1 LFTCu) y la LJCA remite, en su artículo 86.4, a la LFTCu para determinar los casos susceptibles de recurso de casación. De tal manera el artículo 81.2 LFTCu indica que son susceptibles de recurso de casación:

“1.º Las sentencias definitivas pronunciadas por las Salas del Tribunal en apelación o en única instancia cuando la cuantía del procedimiento exceda de 3.000.000 de pesetas”.

En lo relativo a este límite cuantitativo, debe entenderse elevado o disminuido, sin necesidad de precepto legal que así lo disponga, en la medida en que lo sea para el recurso de casación del proceso civil, que en la actualidad es de 600.000€⁸⁹.

A raíz de esta interpretación la Sala tercera del Tribunal Supremo ha manifestado en su auto ATS 6598/2017, de 21 de junio de 2017⁹⁰, que “carece de sentido mantener como presupuesto esencial de acceso al recurso” este límite de los 600.000€, puesto que hay situaciones donde debe primar el interés casacional o bien a raíz de la reforma de la Ley orgánica 7/2015 de 21 de julio “no está de modo alguno determinado por la cuantía del procedimiento en el que se dictó la resolución que pretende recurrirse”⁹¹.

“2.º Los autos dictados por las Salas del Tribunal de Cuentas, en asuntos de que conozcan en única instancia, por virtud de los cuales no se dé lugar a la incoación del procedimiento jurisdiccional correspondiente”.

“3.º Los autos dictados por las mismas Salas en apelación, confirmatorios de los pronunciados en primera instancia por los Consejeros de Cuentas, no dando lugar a la incoación del procedimiento jurisdiccional que corresponda”.

Estos presupuestos deben fundarse en los motivos que recoge el artículo 82.1 LFTCu, similares a los que aparecen en el 88.1 LJCA, los cuales son:

“ 1.º Abuso, exceso o defecto en el ejercicio de la jurisdicción contable.

2.º Incompetencia o inadecuación del procedimiento.

⁸⁹ GONZÁLEZ LÓPEZ, ARANTZA “Recurribilidad de las resoluciones del Tribunal de Cuentas” Cuadernos de Casación. Disponible en [CUADERNOS DE CASACIÓN. RECURRIBILIDAD DE LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS | ALEGO-EJALE](#) [Consulta 22/06/2022].

⁹⁰ ATS 6598/2017 - ECLI:ES:TS:2017:6598ª.

⁹¹ Auto del tribunal Supremo 6598/2017 Razonamiento Jurídico Tercero.

3.º Quebrantamiento de las normas esenciales del proceso o de los principios de audiencia y defensa, siempre que, en este último caso, se haya producido efectiva indefensión.

4.º Error evidente en la apreciación de la prueba basado en documentos que obren en el procedimiento, que demuestren la equivocación del órgano del Tribunal sin resultar contradichos por otros elementos de prueba.

5.º Infracción de las normas de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueren aplicables para resolver las pretensiones de las partes.”

El apartado cuarto trata sobre el recurso de casación en materia de responsabilidad contable. El error ha sido analizado jurisprudencialmente en la STS 6 de octubre de 2004 o la STS de 26 de abril de 2012 señalando que evidente indica que debe ser notorio, apreciable a simple vista sin necesidad de acudir a interpretaciones⁹².

⁹² Fundamento jurídico decimocuarto STS 3288/2012 - ECLI:ES:TS:2012:3288 “no puede pretenderse (...) un nuevo análisis de la prueba, y los documentos en que se apoye el recurrente para formularlo han de ser contundentes e indubitados, (...) por lo que la equivocación ha de ser apreciable a la simple vista del documento o documentos que se señalen, de manera que pueda constatarse fácilmente, sin necesidad de acudir a interpretaciones o nuevas apreciaciones de la prueba, y mucho menos a otra apreciación global de la misma, a través de una revisión total”.

4. ANÁLISIS DE LAS RESOLUCIONES DICTADAS POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS EN RELACIÓN CON EL PROCÉS. ESTUDIO PRÁCTICO.

Desde 2012 se ha producido en Cataluña una aceleración separatista por parte de las instituciones catalanas y de un fragmento de la opinión pública⁹³. En estos diez años se han producido diferentes actuaciones por parte de los organismos autonómicos catalanes, como puede inferirse de las resoluciones del Parlamento catalán proclamando el carácter soberano del pueblo de Cataluña⁹⁴ y su derecho a decidir la autodeterminación, o cuando se anunció la desobediencia a las instituciones estatales⁹⁵, como el Tribunal Constitucional, o la destacada consulta popular realizada el 1 de Octubre⁹⁶.

El Tribunal Supremo condenó en la STS 2997/2019 a nueve de los procesados por delito de sedición mientras que a los tres restantes a una pena de multa por delito de desobediencia⁹⁷. En su extensa sentencia traslada al Tribunal de Cuentas determinar la responsabilidad contable en su punto E) RESPONSABILIDAD CIVIL “El Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado no ejercen la acción civil, pero sí interesan (...) la remisión de particulares y de la sentencia al Tribunal de Cuentas, de conformidad con el art. 18.2 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, (...) para el establecimiento y reclamación definitiva de las cantidades totales desviadas. Al ser los hechos desleales en la administración de fondos constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia”.

⁹³ CASTELLÀ ANDREU, J. M.: “Tribunal constitucional y proceso secesionista catalán: respuestas jurídico-constitucionales a un conflicto político-constitucional”, *Teoría y Realidad Constitucional*, núm. 37, 2016, p. 561.

⁹⁴ Resolución 5/X del Parlamento de Cataluña, por la que se aprueba la Declaración de soberanía y del derecho a decidir del pueblo de Cataluña Tram. 250-00059/10 i 250-00060/10.

⁹⁵ GASSENT, P.: “El TC suspende la resolución independentista y el Govern anuncia su desobediencia” *“Republica”*. 2015. <https://www.republica.com/espana/el-gobierno-avala-ese-miercoles-el-recurso-al-constitucional-contra-la-mocion-independentista-catalanan-20151111-1028406672/> [Consulta realizada el 6 de Julio de 2022].

⁹⁶ T.F.: “¿Qué pasó el 1 de octubre? Así se desarrolló el referéndum por la independencia” *El Confidencial*. 2018. https://www.elconfidencial.com/espana/cataluna/2018-10-01/1octubre-cataluna-cronologia-referendum2017_1622549/ [Consulta realizada el 6 de Julio de 2022].

⁹⁷ COMUNICACIÓN PODER JUDICIAL.: “El Tribunal Supremo condena a nueve de los procesados en la causa especial 20907/2017 por delito de sedición”, 14 de octubre de 2019: <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Tribunal-Supremo/Oficina-de-Comunicacion/Archivo-de-notas-de-prensa/El-Tribunal-Supremo-condena-a-nueve-de-los-procesados-en-la-causa-especial-20907-2017-por-delito-de-sedicion> [Consulta realizada el 6 de Julio de 2022].

No obstante, el *Boletín Oficial del Estado* núm. 149, de 23 de junio de 2021, publicó los nueve indultos a los condenados a prisión por el procés. Estos indultos fueron parciales, puesto que se referían exclusivamente a la pena privativa de libertad pendiente de cumplir manteniéndose el resto de condenas. Entre esas condenas aparece la presunta responsabilidad contable derivada del delito de malversación de caudales públicos⁹⁸.

Esta responsabilidad contable aparece liquidada en las Actuaciones Previas 80/2019, relativas a los gastos relacionados con el referéndum ilegal 1 de octubre, junto con las Diligencias Preliminares B-79/2019 que derivan del Informe de Fiscalización número 1319 relativo al destino dado a los recursos asignados a la ejecución de las políticas de acción exterior de la comunidad autónoma de Cataluña, correspondientes a los ejercicios 2011-2017. Debido a una filtración, la cantidad total liquidada que se imputa es de 5.428.879 euros y 40 céntimos a 42 ex altos cargos de Cataluña, entre ellos Artur Mas, Carles Puigdemont y Oriol Junqueras⁹⁹.

En este apartado se estudiarán cuatro autos del Tribunal de Cuentas que tienen relación con este proceso, dado que a fecha de la realización de este trabajo no se ha producido la resolución de este juicio. En concreto se estudiarán los siguientes Autos:

- Auto 4-2020 sobre el Recurso del artículo 48.1 de la ley 7/1988, número 49/19.
- Auto 28-2021 sobre el Recurso del artículo 48.1 de la ley 7/1988, número 21/21.
- Auto 29-2021 sobre el Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, rollo de Sala nº 29/21.
- Auto 6-2022 que trata sobre el Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, número 36/21 relativo a la admisibilidad de los avales.

El Auto 4-2020 trata sobre la legitimación o interés directo de la Abogacía del Estado en el proceso, puesto que al ser parte perjudicada se podría producir una indefensión material. Asimismo, en este recurso se plantean varias vulneraciones del derecho a la tutela judicial efectiva por parte de los acusados.

Este auto señala en el fundamento jurídico octavo que las excepciones procesales alegadas se pueden resumir en la falta de legitimación activa del Abogado del Estado, la

⁹⁸ BLANCO HIGUERA, A. L.: “Una necesaria, inaplazable e irrenunciable jurisdicción contable «Una piedra en el camino»”, *Revista de Auditoría Pública*, núm. 79, año 2022, p. 17.

⁹⁹ ALBALAT, J. G.: “El Tribunal de Cuentas exige 5,4 millones a los líderes del procés”, “Levante el mercantil valenciano”, 2021. <https://www.levantemv.com/espana/2021/06/29/tribunal-cuentas-reclama-1-9-54445900.html> [Consulta realizada el 6 de Julio de 2022].

inadecuación del procedimiento y el principio de *non bis in idem*. Se desestima el recurso puesto que las alegaciones de inadecuación del procedimiento y del principio *non bis in* no pueden sustanciarse a través de este recurso. En lo que respecta a la legitimación activa de la Abogacía del Estado, resulta justificada.

En el Auto 28-2021 se estudia la “posible extralimitación de competencias en la que los recurrentes consideran que ha incurrido la Delegada Instructora”. La vulneración del régimen de inmunidad e inviolabilidad inherente a su cargo e indefensión. Este recurso es desestimado.

Lo más relevante de este recurso es el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad en relación al artículo 47.1, f) y g) de la LFTCu. Este artículo señala lo siguiente:

“1. Hecho el nombramiento de Delegado Instructor en los términos establecidos en la Ley Orgánica 2/1982, procederá éste a la práctica de las siguientes actuaciones: f) Requerimiento de los presuntos responsables para que depositen o afiancen, en cualquiera de las formas legalmente admitidas, el importe provisional del alcance, más el cálculo, también provisional, de los intereses que pudieran resultar procedentes, bajo apercibimiento de embargo. g) Embargo de los bienes de los presuntos responsables a no ser que tuviesen afianzada, o afianzaren, en forma legal, sus posibles responsabilidades en los términos establecidos en el Reglamento General de Recaudación”.

En primer lugar, la sala señala en el Fundamento Jurídico vigesimoprimerero que no es posible plantear la cuestión de inconstitucionalidad porque la naturaleza de las actuaciones de la Delegada Instructora no tenía carácter jurisdiccional.

No obstante, manifiestan los motivos para defender a este artículo como constitucional:

- Se trata de artículos de una norma con rango de ley y han sido aplicados por el Tribunal Constitucional en recursos de amparo.
- La razón de esos artículos es la posible adopción de medidas cautelares. Estas medidas no suponen una minoración patrimonial definitiva y permanente, sino que tratan de garantizar la futura resolución judicial.
- La Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos avala estas medidas.

En el Auto 29-2021 se resuelve el recurso sobre una posible vulneración del artículo 14 de la CE tanto en cuanto se ha solicitado un informe a la Abogacía del Estado y por tanto da

lugar a indefensión. La sala no entiende justificada la indefensión y es por ello que desestima el recurso.

Más polémico fue el Auto 6-2022 que estudia la admisibilidad de los avales para hacer frente a la cantidad liquidada en las Actuaciones Previas 20/2019. Esta cuestión no es baladí, por dos motivos. En lo que respecta a los encausados, si estos avales no son admitidos tendrán que responder inmediatamente de esta deuda con el embargo de los bienes. El segundo motivo es que estos avales son proporcionados por el Instituto Catalán de Finanzas y a juicio de la delegada instructora, al tenor del “Decreto-ley de la Comunidad Autónoma de Cataluña 15/2021, de 6 de julio, de creación del Fondo Complementario de Riesgos de la Generalitat de Catalunya, cabe concluir que el afianzamiento mediante aval garantizado con fondos públicos de las conductas dolosas o marcadas por actos realizados con negligencia o culpa grave no puede quedar legalmente amparado”¹⁰⁰.

Es por ello que la resolución recurrida no admite los avales garantizados con fondos públicos del Instituto Catalán de Finanzas y la delegada indica que procede el embargo dado que había transcurrido un tiempo excesivo para depositar o afianzar la presunta responsabilidad contable.

La parte que no vio satisfecha su pretensión señaló una serie de argumentos que se pueden resumir en la indefensión derivada de la inadmisión de los avales. A juicio de los recurrentes, esta inadmisión se trata de un error evidente, manifiesto y grave, de acuerdo con la STC 214/1999, además de un perjuicio de muy difícil reparación.

Por su parte el Ministerio Fiscal cita jurisprudencia, como la STC 155/2019 o los diversos autos como el 23/2021, por la cual se reproduce el alcance y significado de la indefensión. Asimismo, cita el auto 6/2019, de 21 de junio, fundamento cuarto, como argumento para desestimar el recurso, puesto que, siguiendo el criterio reiterado de la sala, el contenido de las medidas de aseguramiento está excluido del objeto de conocimiento del recurso del art. 48.1 LFTCu.

La Sala resuelve que, si el dolo o culpa no han sido determinados en los tribunales por quien los alega, no los puede atribuir la instructora puesto que su labor es preliminar y contingente. (Párrafo 39). La labor del Delegado Instructor es la de determinar de forma preliminar y contingente (véase el auto de 5 de mayo de 2004) la existencia de la posible

¹⁰⁰ FJ Tercero párrafo 19.

responsabilidad contable por alcance, es por ello que la Delegada Instructora no debía haber entrado a valorar la concurrencia de dolo o negligencia grave.

Para la Sala, tampoco es posible plantear un “indicio razonable de dolo o culpa”, por lo señalado anteriormente ya que se ha de verificar la concurrencia del dolo en sede judicial por las garantías propias del proceso, es decir, no bastan indicios, sino que es “preciso justificar indiciariamente la existencia de una relación de causalidad” entre la gestión de fondos públicos y el daño producido (FJ sexto, párrafo 44).

La Sala señala que, en el caso de admitir el razonamiento anterior, se han dado errores manifiestos en la argumentación de la Delegada Instructora por la labor de espiguelo que realizó con el Decreto-ley 15/2021, de 6 de julio, de creación del Fondo Complementario de Riesgos de la Generalitat de Catalunya.

Aquí, la sala es especialmente dura con la Delegada Instructora “lleva a cabo un espiguelo de artículos al escoger solo algunos o parte de ellos y obviar otros o su total enunciado, lo que supone además una modificación de la regulación legal con la consiguiente alteración de su equilibrio interno que no respeta la unidad de regulación y la coherencia de la materia. Por otro lado, los que escoge no están correctamente interpretados ni leídos en su integridad, (...) Por lo demás, la lectura e interpretación de la ley es notoriamente errónea”.

Los argumentos que esgrime la Sala sobre la interpretación de la ley se pueden resumir en los siguientes:

- El Decreto-ley 15/2021 trata de dar cobertura a riesgos no cubiertos por pólizas de responsabilidad ya suscritas, entre los riesgos es preciso incluir la responsabilidad contable al menos hasta que no se declare judicialmente. Las actuaciones previas 80/2019 es una decisión administrativa no firme, por lo que es posible el afianzamiento.
- El artículo 1 da cobertura a la responsabilidad contable presunta.
- El ámbito subjetivo del artículo 2 contempla a los recurrentes en este caso, por lo que la norma es de aplicación.
- El riesgo que se cubre en el artículo 3, es la responsabilidad contable mientras no recaiga sentencia firme. Asimismo, el artículo 4 señala una serie de requisitos que debe cumplir el sujeto para que se le avale, entre esos requisitos aparece la no concurrencia de sentencia firme.

- Por último, el artículo 5 señala la obligación de retorno de los avales, por lo que la Generalitat deberá hacer todo lo posible para su recaudación. Esto es relevante puesto que la Delegada Instructora vio dudas en el decreto porque la “Generalitat estaba avalando para cubrir económicamente a los presuntos responsables contables cuando es la propia Generalitat la afectada por el uso inadecuado de fondos públicos”¹⁰¹.

El tribunal acaba examinando sobre si la decisión sobre la admisibilidad de los avales encuentra es posible aplicando el artículo 48.1 de la LFTCu. El tribunal resuelve señalando que es posible aplicar este recurso acudiendo al criterio de indefensión que maneja el TC. El TC pone en relación la indefensión con el 24.1 de la CE, es por ello que el derecho de defensa incorpora el derecho de acceso a la jurisdicción para solicitar tutela y que se dicte una resolución motivada atendiendo a las pretensiones suscitadas.

La resolución recurrida, como se ha señalado en párrafos anteriores, es manifiestamente errónea y por eso debe ser corregida. En esta interpretación a mi juicio vuelven a cargar en exceso contra la Delegada Instructora que podrá haber hecho mal su trabajo, pero no merece el nivel y el tono tan elevado de las críticas, “Entender lo contrario supondría otorgar al instructor un halo de inmunidad, (...) carece de contenido jurídico al expresar un proceso deductivo irracional o absurdo por estar construido sobre premisa errónea cual es la atribución de funciones judiciales”.

Por estos razonamientos la Sala de Justicia admite los avales del Instituto Catalán de Finanzas.

No obstante, este auto cuenta con el voto particular de Doña Rebeca Laliga Misó, la discrepancia radica en la correcta aplicación del recurso del 48.1 y de la indefensión. La Consejera aduce la jurisprudencia de la sala para explicar la naturaleza que de la que se ha configurado al recurso del artículo 48.1¹⁰².

El Fundamento Jurídico quinto del Auto 27/2021 explica la naturaleza de recurso: “De ahí que los motivos de impugnación no pueden ser otros que los taxativamente establecidos en

¹⁰¹ GUINDAL, C.: “Por qué y cómo será el embargo de 5,4 millones de euros fijado por el Tribunal de Cuentas” *La Vanguardia*. 2021. <https://www.lavanguardia.com/politica/20211014/7790175/porque-como-sera-embargo-5-4-millones-euros-fijado-tribunal-cuentas.html> [Consultado el 7 de Julio de 2022].

¹⁰² En concreto los Autos: 14/2019 de 17 de diciembre, 4/2020 de 18 de febrero, 5/2021 de 26 de febrero, 20/2021 y 23/2021, ambos de 23 de junio, destacando el Auto nº 27/2021, de 22 de julio, dictado para resolver el recurso número 18/2021.

la Ley, es decir que «no se accediera a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaren» o que «se causare indefensión». Su finalidad no es, por tanto, conocer el fondo del asunto sometido a enjuiciamiento contable, sino únicamente revisar las resoluciones dictadas en la fase de instrucción que puedan impedir o minorar la defensa”.

Es por ello que es posible acudir a este recurso si causa indefensión, no obstante el concepto de indefensión ha sido acotado, por lo consiguiente la indefensión se debe valorar según las circunstancias de cada caso¹⁰³, la mera infracción de normas procesales sólo da lugar a la indefensión cuando se prive de la defensa¹⁰⁴ y el artículo 24.1 de la CE contempla una indefensión material, no formal¹⁰⁵ (FJ 3º del voto particular).

Bajo el juicio de Lliga Miso, no concurrió la indefensión puesto que “el criterio de la Delegada Instructora (...) por su naturaleza y contenido, resulta ajeno a cualquier merma sustancial del derecho de los recurrentes a alegar y probar”.

Por otro lado, respalda a la Delegada Instructora puesto que en el ejercicio de sus funciones puede establecer medidas cautelares para asegurar el perjuicio de los fondos públicos. En concordancia, la Consejera respalda las actuaciones de la Delegada por:

- El correcto ejercicio de las previsiones legales del 47 LFTCu.
- Por el análisis del Decreto-ley 15/2021, sobre las normas relativas a los avales dado que la LFTCu le otorga la potestad de otorgar las medidas cautelares que sean suficientes.

La Delegada Instructora trató de garantizar el patrimonio público puesto que de la fase de instrucción y la liquidación provisional dedujo el menoscabo de los caudales públicos. Para la Consejera, se concluyó el presunto alcance de los fondos de la Generalitat, es por ello que la posibilidad del depósito o la fianza del importe provisional por parte del Instituto Catalán de Finanzas debía ser estudiado por la Delegada Instructora. La inadmisión de los avales no provoca una privación del derecho a alegar una vez comenzado el proceso judicial.

Bajo mi opinión, me gustaría hacer un breve comentario del auto.

¹⁰³ Sentencia 145/86, de 24 de noviembre, Fundamento Jurídico 3º.

¹⁰⁴ Sentencia 155/88, de 22 de julio, Fundamento Jurídico 4º.

¹⁰⁵ Sentencia 161/85, de 29 de noviembre, Fundamento Jurídico 5º.

En primer lugar, me gustaría situar el contexto de este auto, este Auto se produjo tras la renovación de los doce consejeros del Tribunal de Cuentas ratificada en el Senado el 16 de noviembre de 2021, asimismo el tema del Procés tiene un gran contenido político por lo que es un argumento recurrente por los medios para marcar sus posiciones editoriales en favor o en contra de determinadas corrientes ideológicas o políticas.

Me explico, la valoración que hacen los distintos medios es dispar, el diario *Libertad Digital* titula “El nuevo Tribunal de Cuentas desprecia al anterior por haber rechazado los avales de los golpistas del 1-O”¹⁰⁶, y se centra más en el aspecto personal o político de quien dicta la resolución en vez de los argumentos o razonamientos jurídicos. El periódico de *La Razón* parece que realiza unos comentarios más objetivos, pero de su lectura, que no contiene argumentos jurídicos del auto, parece que se deduce que este cambio de posición es única y exclusivamente debido al cambio de los Consejeros.

Otros periódicos con líneas editoriales distintas a los anteriores como *El País*¹⁰⁷, centran en el problema en la anterior mayoría conservadora del Tribunal de Cuentas, y dedican unas pocas de sus líneas a los fundamentos del fallo. El periódico de *La Vanguardia* es el que realiza una explicación de la noticia más centrada en los argumentos del propio Auto, a pesar de que no comenta el voto particular¹⁰⁸.

Señalo todo esto porque a la hora de buscar información sobre esta noticia he leído los anteriores artículos. Me es difícil posicionarme sobre quien pienso que tiene la razón porque ambos argumentos me parecen suficientemente razonados y al haber leído los artículos periodísticos estoy prejuzgando los argumentos en función de quien lo dice y no que dice. No obstante, señalaré algunos aspectos que me han parecido relevantes.

- Me ha parecido excesivo el tono y la agresividad en la redacción de los Consejeros en la calificación de las actuaciones de la Delegada instructora. A mi juicio parece que querían despejar toda duda de que su interpretación es correcta descalificando a la Delegada Instructora. Esto se me hace especialmente extraño cuando el acta se suscribe por escrito, por lo que a la hora de transmitir las opiniones se produce un

¹⁰⁶ [El nuevo Tribunal de Cuentas desprecia al anterior por haber rechazado los avales de los golpistas del 1-O - Libertad Digital](#) [Consultado el 10 de Julio de 2022].

¹⁰⁷ [El Tribunal de Cuentas rectifica y permite que la Generalitat avale con dinero público a sus 34 ex altos cargos del 'procés' | España | EL PAÍS \(elpais.com\)](#) [Consultado el 10 de Julio de 2022].

¹⁰⁸ [El Tribunal de Cuentas ve “irracional e injusto” impedir el aval del ICF por la acción exterior del procés \(lavanguardia.com\)](#) [Consultado el 10 de Julio de 2022].

esfuerzo reflexivo incompatible con esos momentos intensos por los que se te podían escapar una serie de descalificaciones.

Estas descalificaciones lo único que hacen es dejar mal al Tribunal de Cuentas, bien porque tenemos una serie de Delegados Instructores incompetentes o bien porque los Consejeros son excesivamente prepotentes.

- Respecto a los Antecedentes de Hecho, fueron suscritos por tanto los Consejeros apoyaron el fallo, como la Consejera que realizó el voto particular. En estos antecedentes aparece recogido que el Ministerio Fiscal señaló que, citando la jurisprudencia de la Sala, no se debería haber admitido el recurso. Este fundamento me parece que no ha quedado del todo explicado en los fundamentos jurídicos, puesto que se centran más en la idea de indefensión que en la doctrina reiterada por la sala.
- Por parte de la Consejera Laliga, cuando señala en el Fundamento Jurídico 7º que se concluye que existía un presunto alcance en los fondos y habiendo sido determinados los presuntos culpables, no entiendo la no aplicación del Real Decreto 15/2021. Puesto que, atendiendo a los Razonamientos Jurídicos de sus compañeros, este es de aplicación cuando los infractores son presuntamente culpables, no cuando se ha determinado su culpabilidad.
- Conuerdo con la Consejera Laliga cuando esta señala que la inadmisión de los avales no se produce ninguna privación o merma de los derechos de los recurrentes a alegar o probar en el posterior proceso judicial. Asimismo, con la finalidad de las medidas cautelares acordadas, ya que es la protección de los caudales públicos, ya que “se podría estar impidiendo la posibilidad de ejecutar la eventual sentencia que en su día pudiera dictarse contra los bienes de los presuntos responsables” (FJ Séptimo).

No obstante, me parece que obvia la acción de repetición que tiene la Generalitat de Cataluña por lo que esta adelantará el dinero que posteriormente tendrán que pagarle los avalados. Creo que los políticos catalanes podrán asumir las cantidades de dinero que se solicitan, por lo que a la hora de ver si se frustra la eventual sentencia me parece un ejercicio hipotético y difícil de determinar.

- No se puede obviar que en este auto se trata algo más que la autorización de unos avales en un delito de malversación, sino que tiene muchas implicaciones políticas. Por un lado, nos encontramos con que venimos de unos años muy problemáticos, con relaciones muy tensas entre gobierno catalán y el español que afortunadamente han mejorado. Por otro lado, aparece la Constitución, el respeto y la igualdad ante la ley.

Bajo mi juicio me puedo situar en la línea argumentada por la Consejera Laliga, no obstante, creo que estamos ante un mal menor, me parece que el otorgamiento o no de los avales es una cuestión menor cuando en último término existe la acción de repetición y si no lo van a poder pagar hoy mañana tampoco lo podrán pagar. Me parece que si no se hubiese permitido los avales esto podría suponer un escollo en las relaciones del gobierno central con el catalán y volver a una situación tensa.

Asimismo, este argumento que he dado me parece que debemos circunscribirlo a la casuística, carácter contrario a la seguridad jurídica, no es posible valorar en cada pronunciamiento si nos comporta un beneficio mayor no aplicar lo más ajustado a derecho con el fin de obtener un beneficio político y social.

Por último me gustaría criticar la filtración realizada a la prensa de la liquidación de la responsabilidad contable. Bajo mi punto de vista los acusados no se pueden enterar antes por la prensa de las cantidades que deben satisfacer por la responsabilidad contable. Asimismo me parece que estas filtraciones lo único que ponen en relieve es la debilidad del sistema de justicia. Los miembros del poder judicial deben tener los intereses en la correcta realización de su trabajo, no en filtrar a la prensa determinados documentos o noticias judiciales a cambio de una posible retribución.

5. CONCLUSIONES.

1. La importancia del Tribunal de Cuentas no se refleja en el trato institucional y social que se le da. Socialmente aparece como un órgano desconocido, si bien es cierto que ahora está teniendo más relevancia con la determinación de la presunta responsabilidad por alcance en el proceso, y a nivel institucional es un órgano cada vez más politizado por la estrecha vinculación que tiene con el gobierno.
2. El control externo en nuestro país no es nuevo. Ya desde la Edad Media nos encontramos con órganos que tratan de fiscalizar los gastos en los que incurre el incipiente Estado y enjuiciar a aquellas personas que hayan podido cometer algún tipo de responsabilidad con estos fondos. Tampoco es exclusivo puesto que la mayoría de democracias tienen un sistema de control externo. Tampoco es único puesto que nos podemos encontrar diferentes modelos de control externo, el anglosajón, el germánico o el continental.
3. La creación del Tribunal de Cuentas obedece a la imposibilidad del legislativo para ejercer la función de control. Esto es causa del aumento de gasto público realizado en las distintas administraciones, de la complejidad del análisis de todas las partidas de los caudales públicos y de la escasez de los medios personales con los que cuenta el Parlamento. Esta labor es tan compleja que ha superado al Tribunal de Cuentas y por ello se han creado los diferentes OCEX.
4. No todas las Comunidades Autónomas cuentan con un OCEX. El Tribunal de Cuentas mantiene con los OCEX una relación de coordinación y colaboración por medio de técnicas y criterios comunes en el ámbito de la fiscalización.
5. La CE configura al Tribunal de Cuentas como el supremo órgano fiscalizador con el análisis y sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público sobre la base de los principios de legalidad, economía, eficiencia, transparencia, sostenibilidad ambiental e igualdad de género. A pesar de ser el supremo órgano fiscalizador la labor de fiscalización la ejerce en conjunto con los OCEX.

6. La CE en el 136.2 configura la función de enjuiciamiento contable. Esta función jurisdiccional es exclusiva del Tribunal de Cuentas por lo que los OCEX no podrán enjuiciar. Dentro de la función de enjuiciamiento podemos encontrar dos procesos, el procedimiento de reintegro por alcance y los juicios de cuentas. El alcance se configura como un procedimiento por el cual se enjuicia la infracción de la normativa presupuestaria y contable dando lugar a una disminución de los caudales públicos o de la malversación.
7. El proceso es un problema político que ha salpicado al poder judicial. Durante el proceso judicial se ha puesto en duda la labor realizada por la Delegada Instructora. Esto ha sido aprovechado por algunos medios para cargar contra la actuación y profesionalidad de los nuevos Consejeros. Está claro que el proceso es un asunto con una gran carga política y los juristas que resuelvan la presunta responsabilidad por alcance están sujetos a excesivas presiones mediáticas, políticas y personales.
8. El extenso Informe de fiscalización relativo al destino dado a los recursos asignados a la ejecución de las políticas de acción exterior de la comunidad autónoma de Cataluña correspondientes a los ejercicios 2011-2017 es la base de la liquidación de la responsabilidad contable de los políticos catalanes que están siendo enjuiciados. Del análisis de este informe se puede observar la complejidad de la labor fiscalizadora y la necesidad de la creación de un órgano externo a las cortes para que realice esta función de control.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y OTROS RECURSOS:

A. LIBROS Y REVISTAS

AGUAS ALCALDE, E.: “Acción pública y denuncia bajo la jurisdicción del Tribunal de Cuentas”, *Anuario de la Facultad de derecho. Universidad de Extremadura*, 2021, pp. 348-384.

BENÍTEZ PALMA, E.: “La convivencia entre los Órganos de Control Externo (OCEX) y las Agencias Autonómicas de prevención y lucha contra la corrupción”, *Auditoría y Gestión de los Fondos Públicos*, núm. 69, 2016, pp. 9-18.

BLANCO HIGUERA, A. L.: “Una necesaria, inaplazable e irrenunciable jurisdicción contable «Una piedra en el camino»”, *Revista de Auditoría Pública*, núm. 79, año 2022, pp. 173-181.

CASTELLÀ ANDREU, J. M.: “Tribunal constitucional y proceso secesionista catalán: respuestas jurídico-constitucionales a un conflicto político-constitucional”, *Teoría y Realidad Constitucional*, núm. 37, 2016, pp. 561-592.

CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, Comares, Granada, 1999.

DELGADO DEL RINCÓN, L.: “A propósito del carácter jurisdiccional de la función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas. Comentario a la STC 215/2000 de 18 de Septiembre”, *Revista Española de Control Externo*, núm. 9, 2000, pp. 89- 126.

DELGADO DEL RINCON, L.: “La articulación de la función de enjuiciamiento contable entre el tribunal de cuentas y los órganos de control externo autonómicos”, En P. BIGLINO CAMPOS (Dir.), *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*, Lex Nova, Valladolid, 2008, pp 237-271.

ENTRENA FABRÉ. R.: “El derecho de defensa en las actuaciones previas al procedimiento de reintegro por alcance del Tribunal de Cuentas”, *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 56, 2021 pp. 206- 224.

FERNÁNDEZ GARCÍA, J.: “La responsabilidad contable: El reintegro por Alcance”, *Revista de Admnsitración Pública*, núm. 192, 2013, pp. 339-379.

FREZ, A. I.: “El *officium palatinum* visigodo. Entorno regio y poder aristocrático”, *Hispania*, núm 212., (2002), pp 823-847.

GARCÍA BLANCO, M. J.: “El control externo por el tribunal de cuentas de los organos constitucionales y de relevancia constitucional”, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, 2018.

GARCÍA-PELAYO, M.: “El «status» del tribunal constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 1, 1981 pp. 11-34.

GARCÍA ROCA, F.: *El conflicto entre órganos constitucionales*, Tecnos, Madrid, 1987.

GONZÁLEZ SOLER, O. E.: “Las actuaciones preparatorias de los procesos contables”, *Revista Española de Control Externo*, núm. 45, 2013, p. 79-109.

IBÁÑEZ VILA, C.: “El control jurisdiccional de las cuentas públicas en europa: el Tribunal de Cuentas Europeo y el Tribunal de Cuentas español”, *Teoría y Realidad Constitucional*, núm. 33, 2014, pp. 341-352.

IZQUIERDO ARINES, M.: “La prescripción de la responsabilidad contable: plazos y régimen especial de prescripción. La interrupción del plazo de prescripción”, *Revista Española de Control Externo*, núm.66, 2020 pp. 30-47.

LÓPEZ LÓPEZ, J. C.: “Aprobación y rendición de cuentas: problemas y responsabilidades”, *Revista Española de Control Externo*, núm. 21, 2005, pp. 80-104.

MEDINA GUIJARRO, J. E.: “La función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas como su «propia jurisdicción» en la historia y en la Constitución Española”, *Revista Española de Control Externo*, núm.21, 2003, pp. 33-68.

MENDIZÁBAL ALLENDE, R. DE: “Crisis del Antiguo Régimen y la jurisdicción contable”, Editorial Reus, Madrid, 1967.

MENDIZABAL ALLENDE, R. DE: “La función jurisdiccional del tribunal de cuentas”, *Revista de Administración Pública*, núm. 100, 1983, pp 1307-1373.

MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho financiero y tributario. Parte general: lecciones de cátedra*, Lex Nova, Valladolid, 2015.

MIRA ROS, M. C.: “El Tribunal de Cuentas es un órgano jurisdiccional”, *Anales de la Real Academia de Doctores de España*, Volumen 6, número 2, 2021, p. 191-195.

MIRANDA, R. Á.: “El Control Externo de la actividad economico-financiero del sector público local”, *Revista Española de Control Externo*, núm. 280, 2018, pp. 133-138.

PASTOR BONO, F.: “El control externo de la actividad económico-financiera del Sector Público por el Tribunal de Cuentas. Especial referencia a la responsabilidad contable”, Universitat de València, Valencia, 2015.

SUÁREZ ROBLLEDANO, J. M.: “El futuro del Tribunal de Cuentas (especial referencia a la jurisdicción contable)”, *Revista Española de Control Externo*, núm. 55, 2017, pp. 13-41.

VACAS GARCÍA-ALOS, L.: “La judicialización del Tribunal de Cuentas y su dimensión constitucional”, *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 29, 2016, pp. 19-57.

VERA SANTOS, J. M.: *El Tribunal de Cuentas y los organos de control externo de las Comunidades Autonomas*, Centro de Estudio Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.

VIEJO FERNÁNDEZ, A.: “La contabilidad al servicio de la empresa y de la sociedad”, Universidad de Oviedo, Oviedo, 2016.

B. SENTENCIAS y AUTOS

- ATS 6598/2017
- ATC 312/1996.
- ATCu de 9 de febrero de 2007
- ATCu 4-2020.
- ATCu 28-2021.
- ATCu 29-2021.
- ATCu 6-2022.
- STC 187/1988

- STC 215/2000
- STS 5250/2011
- STS 1234/2003
- STS de 27 de mayo de 1995

C. RECURSOS ONLINE

- ALBALAT, J. G.: “El Tribunal de Cuentas exige 5,4 millones a los líderes del procés”, *“Levante el mercantil valenciano”*, 2021. <https://www.levante-emv.com/espana/2021/06/29/tribunal-cuentas-reclama-1-9-54445900.html>
[Consulta realizada el 6 de Julio de 2022].
- BACHILLER C.: “Castilla-La Mancha recuperará a finales de año su propio Tribunal de Cuentas eliminado por Cospedal en 2014”, 2021. https://www.eldiario.es/castilla-la-mancha/castilla-mancha-recuperara-finales-ano-propio-tribunal-cuentas-eliminado-cospedal_1_8155765.html [Consulta realizada el 17 de Julio de 2022]
- COMUNICACIÓN PODER JUDICIAL.: “El Tribunal Supremo condena a nueve de los procesados en la causa especial 20907/2017 por delito de sedición”, 14 de octubre de 2019: <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Tribunal-Supremo/Oficina-de-Comunicacion/Archivo-de-notas-de-prensa/El-Tribunal-Supremo-condena-a-nueve-de-los-procesados-en-la-causa-especial-20907-2017-por-delito-de-sedicion> [Consulta realizada el 6 de Julio de 2022].
- DATOS MACRO.: “España Gasto público” 2021. Obtenido de [España - Gasto público 2021 | datosmacro.com \(expansion.com\)](https://datosmacro.com) [Consulta realizada el 25 de Abril de 2022].

- GABILONDO, P.: “El Tribunal de Cuentas abre otro frente a los líderes del procés por 35 M de las embajadas” *“El Confidencial”* 2020. https://www.elconfidencial.com/espana/2020-02-03/tribunal-cuentas-embajadas-catalanas-proces_2437088/ [Consultado el 7 de Julio de 2022].

- GASSENT, P.: “El TC suspende la resolución independentista y el Govern anuncia su desobediencia” *“Republica”*. 2015. <https://www.republica.com/espana/el-gobierno-avala-ese-miercoles-el-recurso-al-constitucional-contra-la-mocion-independentista-catalanan-20151111-1028406672/> [Consulta realizada el 6 de Julio de 2022].

- GIL PECHARROMÁN. X.: “Los funcionarios denuncian trabas al rastrear la corrupción” *“El Economista”* 2014. <https://www.eleconomista.es/legislacion/noticias/6171253/10/14/Los-funcionarios-denuncian-trabas-al-rastrear-corrupcion.html> [Consulta Realizada el 10 de Julio de 2022]

- GUINDAL, C.: “Por qué y cómo será el embargo de 5,4 millones de euros fijado por el Tribunal de Cuentas” *La Vanguardia*. 2021. <https://www.lavanguardia.com/politica/20211014/7790175/porque-como-sera-embargo-5-4-millones-euros-fijado-tribunal-cuentas.html> [Consultado el 7 de Julio de 2022].

- MORILLAS, J.: “Los dineros de todos”, *Periódico Expansión*, Bércabo: <https://www.expansion.com/blogs/barcabo/2022/02/03/los-dineros-de-todos.html> [Consultado el 17 de Febrero de 2022].

- SÁNCHEZ-CASCADO E.N.: “Mas-Colell y el Tribunal de Cuentas” obtenido de (2021) <https://www.hayderecho.com/2021/07/03/mas-colell-y-el-tribunal-de-cuentas/> [Consulta 10 de Julio de 2022].

- T.F.: “¿Qué pasó el 1 de octubre? Así se desarrolló el referéndum por la independencia” *El Confidencial*. 2018.
https://www.elconfidencial.com/espana/cataluna/2018-10-01/1octubre-cataluna-cronologia-referendum2017_1622549/ [Consulta realizada el 6 de Julio de 2022].

- TRIBUNAL DE CUENTAS: “*Función de Fiscalización*” 2022.
<https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/fiscalizacion/funcion-de-fiscalizacion/> [Consulta realizada el 13 de Abril de 2022].

- TRIBUNAL DE CUENTAS.: “*Función de enjuiciamiento contable* [Recurso electrónico]”: <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/enjuiciamiento/funcion-de-enjuiciamiento/> [Consulta: 26 de Junio de 2022].

- TRIBUNAL DE CUENTAS.: *Manual de Procedimientos de Fiscalización de Regularidad*. 2016. <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/export/sites/default/.galleries/pdf/NormasManuales/ManualProcedimientosFiscalizacionRegularidad.pdf> [Consulta realizada el 13 de Abril de 2022].

- TRIBUNAL DE CUENTAS.: “Historia” <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/ca/la-institucion/historia/> [Consulta realizada el 17 de Febrero de 2022].

- TRIBUNAL DE CUENTAS.: (2020). *Informe anual 2020*. https://maquetacioneditorial.com/TCuentas/Informe_Anual_2020/ [Consulta realizada el 13 de Abril de 2022].

- TRIBUNAL DE CUENTAS.: “*Informe de fiscalización relativa al destino dado a los recursos asignados a la ejecución de las políticas de acción exterior de la Comunidad Autónoma de Cataluña, correspondientes a los ejercicios 2011-2017.*” Obtenido de

<https://www.tcu.es/repositorio/7b967dfb-a08f-493e-a159-a7cb7d1c4071/I1319.pdf> [Consulta realizada el 10 de Julio de 2022].

- TRIBUNAL DE CUENTAS.: “Relaciones con los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas”: <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/relaciones-externas/relaciones-institucionales/relaciones-con-ocex/index.html> [Consulta realizada el 16 de Abril de 2022].