

TRIBUNAL DE CUENTAS Y CORTES GENERALES: PASADO, PRESENTE Y FUTURO DE SU RELACIÓN

SPAIN'S COURT OF AUDIT AND ITS RELATION TO PARLIAMENT:
PAST, PRESENT AND FUTURE

Enrique ÁLVAREZ TOLCHEFF

Técnico Superior de Administración General de la Comunidad de Madrid

Funcionario al servicio del Tribunal de Cuentas

<https://orcid.org/0009-0000-8496-8243>

Fecha de recepción del artículo: octubre 2024

Fecha de aceptación y versión final: noviembre 2024

RESUMEN

El Tribunal de Cuentas de España nace en el siglo XIX para examinar y aprobar las cuentas públicas mediante procedimientos administrativo-judiciales. La Constitución de 1978 lo hace depender definitivamente de las Cortes, que designan a los miembros de la institución. Hoy, su función principal es la fiscalización de la gestión económico-financiera pública, con un protagonismo creciente de las fiscalizaciones operativas o de gestión. Las Cortes pueden solicitar al Tribunal la realización de fiscalizaciones. Los informes se presentan en la Comisión Mixta Congreso-Senado, y las resoluciones que esta aprueba se publican en el BOE junto con el informe. Los tiempos parlamentarios no facilitan el rápido conocimiento de los informes. El Tribunal hace posible la pronta difusión mediante la publicación en el portal web. Aprobados los informes, el seguimiento de las recomendaciones, y de las resoluciones de la Comisión Mixta, se ha convertido en una actividad principal del Tribunal. Los cambios en el funcionamiento del Tribunal deberían reflejarse en la legislación. La apertura directa del Tribunal a la sociedad y la transparencia se consiguen sin perjuicio de su relación con las Cortes, que sigue siendo su principal razón de ser.

Palabras clave: Tribunal de Cuentas, Cortes Generales, Comisión Mixta, fiscalización, enjuiciamiento de las responsabilidades contables, recomendaciones.

ABSTRACT

The Spanish Court of Audit was established in the 19th century to examine and approve public accounts through administrative-judicial procedures. The Spanish Constitution of 1978 subjects the Court of Audit to parliamentary authority, as its members are appointed by Parliament. Today, its main function is the audit of public economic and financial management, with an increasing role for operational or performance audits. The Parliament may request the Court to carry out audits. The reports are submitted to a Standing Committee, and the resolutions approved by the Committee are published in the Official State Gazette together with the report. Parliamentary timelines do not allow for quick access to reports. The Court enables rapid dissemination by publishing on its website. Once the reports have been adopted, the follow-up of the recommendations and resolutions of the Standing Committee has become a core activity of the Court. Changes in the functioning of the Court should be reflected in legislation. The increased public transparency of the Court of Audit does not detract from its relation to Parliament, which remains its main 'raison d'être'.

Key words: Court of Audit, Parliament, Standing Committee, audit, jurisdictional function, audit recommendations.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. LA EVOLUCIÓN DESDE 1851 HASTA 1977. 1. *El Tribunal de Cuentas decimonónico.* 2. *El Tribunal Supremo de la Hacienda Pública.* 3. *La Constitución de 1931.* 4. *El régimen franquista.* III. SITUACIÓN ACTUAL. 1. *La Ley General Presupuestaria.* 2. *La Constitución de 1978.* 3. *La legislación del Tribunal de Cuentas.* IV. TRIBUNAL DE CUENTAS Y CORTES GENERALES: RELACIONES. 1. *La relación de dependencia.* 2. *Las relaciones cuando el Tribunal ejerce sus funciones: la función fiscalizadora.* 2.1 *El inicio de la fiscalización: el programa anual de fiscalizaciones.* 2.2. *El desarrollo de la fiscalización.* 2.3. *La terminación de la fiscalización.* 2.3.a. *Informes, mociones y notas.* 2.3.b. *Informe o memoria anual e informes o memorias extraordinarias.* 2.4. *La comparecencia ante la Comisión Mixta y la publicación.* V. CONCLUSIÓN. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

El Tribunal de Cuentas de España es el órgano de relevancia constitucional cuya función principal consiste hoy en la fiscalización de la gestión económico-financiera pública, a través de procedimientos y técnicas de auditoría. Los resultados obtenidos se presentan en informes que se remiten a las Cortes Generales y son también de inmediato conocimiento general por su publicación en el portal web de la institución fiscalizadora¹.

Esta escueta caracterización del supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, que depende directamente de las Cortes Generales (art. 136.1 CE), no refleja la realidad histórica del Tribunal de Cuentas en nuestro sistema jurídico-político. Ni ha sido la fiscalizadora su función principal –lo fue históricamente la de enjuiciamiento de las cuentas y de las responsabilidades dimanantes– ni la dependencia de las Cortes Generales ha sido la constante sino más bien la excepción.

Por tanto, de alguna manera cabe afirmar que el Tribunal, sin desconocer esos antecedentes que impiden considerarlo como una institución creada *ex novo* por la Constitución de 1978, desempeña una función y ocupa una posición en el entramado institucional inéditas.

La normalidad instituida por la vigente Constitución, que pronto alcanzará en longevidad a la de 1876, ha sido sin duda el desencadenante del cambio experimentado en el Tribunal. Con todo, este cambio no se produjo inmediatamente después de aprobarse la Constitución ni sin vencer resistencias o afrontar y salvar los defectos del vigente ordenamiento legislativo del Tribunal, como se dirá más adelante.

La primera de estas normas, que se aprobó en 1982², debía regular la composición, organización y funciones del Tribunal por mandato de la Constitución (art. 136.4). Por lo tanto, el preconstitucional Tribunal de Cuentas coexistió con las instituciones democráticas

¹ A la fiscalización contribuyen, en sus ámbitos territoriales, los órganos de control externo (OCEX) creados en trece de las diecisiete CCAA, incluida la Comunidad Foral de Navarra; también, el control interno ejercido en los niveles local, autonómico y estatal por las distintas intervenciones. De ahí que el Tribunal sea supremo, pero no único, cuando fiscaliza (STC 18/1991, de 31 de enero, FJ 2).

² Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo (LOTCu).

durante un período aproximado de tres años y medio. Los miembros del aquel Tribunal, nombrados por el anterior jefe del Estado³, cesaron en sus cargos cuando se publicó el nombramiento de los consejeros de cuentas «constitucionales», en julio de 1982. Esta es la causa primera del retraso de la institución fiscalizadora en iniciar su funcionamiento conforme a los nuevos principios democráticos.

Por si fuera poco, la LOTCu no era una ley completa cuya entrada en vigor permitiera *per se* el desenvolvimiento normalizado de las funciones del nuevo Tribunal de Cuentas. Todavía era precisa una segunda ley que ordenara los procedimientos a cuya actuación debía ajustarse aquel y que regulara el estatuto de su personal. Y aunque el Gobierno debía elevar a las Cortes el correspondiente proyecto de ley en el plazo de seis meses (art. 44 y DF 3^a LOTCu), la aprobación de la ley se produjo en 1988⁴, con una demora de seis años respecto del plazo previsto.

Aun así, la ordenación de las cuestiones organizativas y procedimentales, sin la cual es imposible que las instituciones funcionen, puede considerarse un asunto baladí si se lo confronta con el debate relativo a la misión que el renovado Tribunal debía cumplir en el sistema político implantado por la Constitución de 1978.

El punto crucial era la doble función que venían ejerciendo teóricamente los Tribunales anteriores, aunque la práctica mostrara un claro predominio de la función de enjuiciamiento contable sobre la fiscalizadora, de carácter puramente testimonial.

En este sentido, voces autorizadas advertían, casi nada más aprobarse la Constitución de 1978, acerca de la conveniencia –más bien, urgente necesidad– de revertir aquella situación y atribuir al Tribunal un nuevo papel más en consonancia con los tiempos. Resultan altamente esclarecedoras las palabras de Santamaría Pastor (1981, p. 183), pronunciadas en las jornadas o encuentros organizados por la propia institución fiscalizadora con ocasión de la tramitación del proyecto de su ley orgánica:

Es un hecho evidente que hay que reconocer ya de entrada, que por más que ambas funciones hayan coexistido históricamente en

³ Su presidente había sido nombrado en 1968.

⁴ Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu).

el acervo competencial del Tribunal de forma invariable, la función jurisdiccional ha venido disfrutando de una indiscutible posición cualitativa de privilegio: para entendernos, y aunque parezca un juego de palabras, el Tribunal de Cuentas ha sido ante todo y sobre todo Tribunal, ocupando la función fiscalizadora un papel rigurosamente secundario.

Añadía Santamaría Pastor (1981, p. 184):

Lo cierto, lo importante, es que nuestra Constitución, con una sensibilidad y acierto dignos de todo elogio, ha invertido por completo los términos tradicionales del balance, confiriendo un clarísimo protagonismo a la función fiscalizadora y limitando la jurisdiccional a extremos que cabría calificar de totalmente marginales.

Era seguramente una interpretación *pro domo sua*. Como se verá, el art. 136 CE está claramente inspirado en la Constitución de 1931, cuya ley y reglamento siguieron dando preeminencia a la función de enjuiciamiento sobre la fiscalizadora. Además, la atribución a los miembros del órgano fiscalizador de las notas de independencia e inamovilidad, y del mismo régimen de incompatibilidades que los jueces, no era precisamente señal inequívoca de que el constituyente de 1978 hubiera optado por la primacía de la función fiscalizadora.

A pesar de ello, es admirable la clarividencia de quien, en tan temprana fecha, decía lo siguiente (Santamaría Pastor, 1981, p. 185):

Esta opción del constituyente me parece totalmente acorde con la estructura del sistema político en el que vivimos y con las preocupaciones del ciudadano común: qué duda cabe que el Parlamento y ciudadanos coincidimos en que debe existir una instancia imparcial que exija responsabilidades al funcionario que causa perjuicio al Tesoro; pero ello tiene una importancia mínima, socialmente hablando, comparado con el posible despilfarro público global. En otros términos, y dicho con crudeza: lo que el ciudadano quiere es que haya una institución capacitada para demostrar técnicamente que los miles de millones que integran el presupuesto de algunos entes públicos se están gastando irracionalmente, si ese es el caso; frente a ello, el que esa misma institución tenga competencia para exigir al cartero rural las veinte mil pesetas que se quedó de los

giros postales es, pura y simplemente, una nimiedad; siempre en términos sociales, insisto.

Aquel diagnóstico se ha revelado certero. Las líneas que siguen mostrarán la evolución del Tribunal de Cuentas hasta su conversión en una institución cuya misión principal es velar por el buen uso de los fondos públicos, según establece su Plan Estratégico para 2024-2027⁵, lo que lleva a cabo principalmente con la aprobación de informes de fiscalización que responden a los procedimientos y a las normas de la auditoría pública.

II. LA EVOLUCIÓN DESDE 1851 HASTA 1977

El Tribunal de Cuentas es el último eslabón de una larga cadena de órganos o instituciones que históricamente han realizado funciones de control o de fiscalización de las cuentas y de la gestión de los fondos públicos.

En cuanto a su origen, aunque haya autores que lo sitúen en la Edad Media⁶, parece más exacto fecharlo mucho después si se tiene en cuenta la radical diferencia entre el Estado constitucional que surge en el continente europeo tras la Revolución francesa de 1789, y el absolutismo. Cabe así situar el nacimiento del Tribunal de Cuentas cuando se consolidan el sistema constitucional y la división de poderes y se fortalece el protagonismo del legislativo, mientras que los antecedentes tardomedievales o de los albores del Estado absolutista serían más bien el ancestro de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), órgano de control interno del ejecutivo⁷.

⁵ Plan Estratégico 2024-2027 aprobado por el Pleno del TCu el 30-5-2024.

⁶ «El origen del Tribunal de Cuentas se remonta a la Alta Edad Media, cuando los representantes del pueblo demandan del Rey explicaciones acerca del destino que se daba a sus aportaciones» (Fernández Pirla, 1987, pág. 11).

⁷ Velarde Fuertes es muy crítico con quienes afirman que el Tribunal de Cuentas procede de la Contaduría Mayor de Cuentas de Castilla, del siglo XV. Para él, aquella contaduría es más bien fuente de la IGAE, mientras que el Tribunal de Cuentas es una institución radicalmente nueva, que pretende la superioridad del poder legislativo sobre el ejecutivo: «el legislativo decide lo que se va a gastar, cómo y cuánto, y el Tribunal de Cuentas es quien vigila cómo el ejecutivo ejecuta ese mandato. Sin división de poderes, todo lo más el ejecutivo se vigila a sí mismo» (2002, pp. 46-47).

En ese sentido, Alejandro Nieto (1996, pp. 439-441) refiere el debate parlamentario habido en 1838 entre Álvarez Mendizábal y Pidal. El primero defendía al Tribunal Mayor de Cuentas fernandino frente a las acusaciones de incompetencia y falta de celo, aunque admitía que no estaba en aquel momento a la altura de las circunstancias, entre otras razones, por hallarse en entera dependencia de los ministros. La alternativa era un tribunal independiente, con miembros (denominados ministros) inamovibles y propuestos en ternas por el Gobierno a las Cortes. En la réplica, Pidal explicaba lo que, para él, era la función político-constitucional del Tribunal, y afirmaba que el Tribunal no tenía por objeto examinar las cuentas de los ministros y ejercer «una especie de residencia sobre el Gobierno». Esta creencia era inexacta ya que las cuentas del Gobierno las examinaban las Cortes, y el Tribunal examinaba las cuentas del Estado. En la cuenta que envolvía la responsabilidad ministerial no podía ni debía entender el Tribunal.

La relación del Tribunal con el legislativo o Cortes estaría, así, en el origen mismo de la institución fiscalizadora. No obstante, esta vinculación debe matizarse forzosamente por dos circunstancias: en primer lugar, porque el nombramiento de los miembros del órgano fiscalizador estuvo durante este período más tiempo en manos del ejecutivo que del legislativo, lo que restó independencia al órgano de control; y en segundo lugar, porque la función de mayor relevancia del Tribunal fue la de enjuiciamiento, con escasa presencia de la función fiscalizadora. Por lo tanto, el teórico auxilio al legislativo en la función de control del ejecutivo ha de entenderse desde la consideración de un Tribunal que actuaba principalmente como tal, es decir, como órgano jurisdiccional, y cuyos miembros los nombraba el ejecutivo:

El Tribunal de Cuentas del siglo XIX, heredero de la vieja «Contaduría Mayor de Cuentas» (que tan insistentemente persiguió, por cierto, al pobre recaudador que fue don Miguel de Cervantes), permaneció anclado en un defecto estructural básico: su dependencia, real o virtual, del Gobierno, y más concretamente del Ministerio de Hacienda, según la tradición absolutista. Esto explica, sin necesidad de mayores argumentos, la escasa significación del Tribunal de Cuentas como órgano de control de la Administración financiera (pues resulta difícil imaginar un control efectivo cuando el controlador depende justamente de quien ha de ser el controlado)

y su configuración predominante (sin perjuicio de una presentación a las Cortes para su aprobación de las Cuentas Generales del Estado, más bien formularias) en los contenidos jurisdiccionales referidos al enjuiciamiento de las irregularidades de los gestores de las cuentas públicas (García de Enterría, prólogo a Mendizábal, 2000, pp.19-20).

1. El Tribunal de Cuentas decimonónico

En 1851⁸ se crea el primer Tribunal de Cuentas que puede considerarse antecedente del actual. Y si bien hay que reconocer el peso de la tradición anterior en la configuración de la institución fiscalizadora del siglo XIX, el legado de la Revolución francesa es patente⁹.

El nombramiento del presidente y de los siete ministros que componían el Tribunal (además del fiscal y del secretario general) se hacía por real decreto acordado en Consejo de ministros (art. 4º). Ejercía privativamente la autoridad superior para el «examen, aprobación y fenecimiento de las cuentas de administración, recaudación y distribución de los fondos, rentas y pertenencias del Estado; así como también de las relativas al manejo de fondos provinciales y municipales, cuyos presupuestos requieran la Real aprobación» (art. 1º).

El enjuiciamiento de las cuentas y el reintegro de los alcances eran atribuciones administrativas del Tribunal, mientras que el conocimiento de los recursos interpuestos por los alcanzados contra las resoluciones del propio Tribunal o de la Administración eran atribuciones contenciosas.

La distinción entre alcances descubiertos dentro de las cuentas, es decir, durante su examen y comprobación por el Tribunal, y

⁸ Ley de 25-8-1851, dando nueva organización al Tribunal de Cuentas. La denominación procede del período absolutista: Real Cédula de S.M. de 10-11-1828, en la que se establecen la planta y atribuciones del Tribunal Mayor de Cuentas. En cuanto a la Contaduría Mayor de Cuentas de la CE de 1812, la accidentada vida de esta Constitución y que la Contaduría no se vinculara claramente con las Cortes impiden considerarla como el primer Tribunal de Cuentas de nuestro sistema parlamentario. La Ley de 1851, según Mendizábal (2000, p. 132), es la más perfecta técnicamente de las que han regulado el Tribunal.

⁹ Para la combinación de la tradición institucional española de control con la influencia gala en el establecimiento del Tribunal de 1851, vid. Mendizábal (2000, p. 132), y Mantea (2002, p. 331).

desfalcos o alcances descubiertos fuera de las cuentas, principalmente en la Administración, por los jefes de los presuntos responsables, va a perdurar hasta la actualidad.

Otra atribución administrativa era «hacer las observaciones y promover las reformas a que dieran lugar los abusos advertidos en la recaudación y distribución de los fondos públicos, y los vicios notados en la contabilidad por resultado del examen anual de las cuentas» (art. 16.8º). Mendizábal (2000, p. 137) la considera manifestación de la función de fiscalización, pero no parece haber quedado mucho rastro de esta atribución.

Si el Tribunal de 1851 responde a la época moderada, el Tribunal de 1870¹⁰ lo hace al espíritu de la Revolución de 1868. Según Mendizábal (2000, p. 183), la Ley Orgánica de ese año es el modelo y antecedente inmediato de la Ley republicana de 29-6-1934, que transcribe literalmente muchos preceptos de aquella y aparece informada por idénticos principios, con ligeras modificaciones de matiz.

Las Cortes son ahora las que, libremente, realizan los nombramientos del presidente y de los nueve ministros de un Tribunal que se desligaba del poder ejecutivo. El Tribunal de Cuentas se define como la «Autoridad a quien compete el conocimiento y resolución final de las cuentas del Estado y de los demás asuntos que son objeto de esta ley; su jurisdicción es especial y privativa» (art. 1º).

El Tribunal se judicializa y sus atribuciones son ahora contenciosas: la Administración examina las cuentas, instruye expedientes de alcance y dicta resoluciones «en primera instancia», que son enjuiciadas por el Tribunal, simultáneamente con las cuentas, en un proceso posterior.

Y permanece la distinción entre alcances descubiertos en las cuentas (en el examen que hace la Intervención o en la revisión del Tribunal), y desfalcos, faltas o descubiertos antes de las cuentas o fuera de ellas. Tanto en uno como en otro caso, el Tribunal vigilaba el curso de los expedientes de reintegro¹¹.

¹⁰ Ley de 25-6-1870, provisional de organización del Tribunal de Cuentas del Reino.

¹¹ En *Miau*, novela de 1888, Pérez Galdós refiere un caso que habría llegado a la competencia del Tribunal si hubiera recaído resolución administrativa en el expediente: «Era cosa de la Administración de Consumos, o irregularidades descubiertas en la cuenta corriente que Cadalso llevaba con los pueblos de la provincia. Parecía que en la relación de premios no figuraban algunos pueblos de los más alcanzados, y se creía que Cadalso obra-

Por último, Mendizábal (2000, p. 187) incluye entre las atribuciones gubernativas del Tribunal «una importantísima labor fiscalizadora» por medio de memorias ordinarias o extraordinarias que se elevaban a las Cortes. En la memoria relativa a la cuenta general de cada presupuesto se hacían observaciones y se proponían las reformas a que dieran lugar los abusos advertidos en la recaudación y distribución de los fondos públicos, y debía publicarse en la *Gaceta* del día siguiente a aquél en que fuera presentada a las Cortes (art. 16.º).

Poco duró el nombramiento parlamentario de los miembros del Tribunal. La Restauración no derogó la Ley de 1870 pero, como era previsible, modificó el sistema de elección parlamentaria de sus miembros para volver al sistema de nombramiento del presidente y de los ministros por real decreto acordado en Consejo de ministros y refrendado por su presidente (art. 1º de la Ley de 3-7-1877). Por lo tanto, el sistema de elección parlamentaria tuvo escasa vigencia histórica.

2. *El Tribunal Supremo de la Hacienda Pública*

Durante la dictadura del general Primo de Rivera, en 1924, el Tribunal de Cuentas y la IGAE se refundieron en el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, aunque en 1930 ambas instituciones volvieron a restablecerse¹². Poca independencia cabía atribuir a ese nuevo Tribunal Supremo en un sistema político que destruía el sistema parlamentario.

ba en connivencia con los alcaldes morosos. También dijeron a Villaamil que el reparto de consumos propuesto en el último semestre por Víctor, estaba hecho de tal modo que *saltaba a la vista* el chanchullo, y que el jefe no había querido aprobarlo» (1997, p. 141). Y ante la insinuación de que Víctor Cadalso merecía el presidio, se indica lo siguiente: «-¡Ah! No irá, no irá; no te dé cuidado. No irá por lo mismo que lo merece. Tiene pararrayos y paracaídas. Se están poniendo los tiempos tan corruptos, que estos granujas como tu yerno son los que cobran el barato. Verás cómo le echan tierra al expediente, aprueban su conducta y le dan el jeringado ascenso» (1997, p. 199). El augurio se cumple al pie de la letra.

¹² Real Decreto de 19-6-1924 creando el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública y aprobando el Estatuto a que han de ajustarse sus atribuciones, organización y funcionamiento y la plantilla de su personal. Ese Real Decreto fue derogado por el Real Decreto-Ley de 4-2-1930, que restableció el Tribunal de Cuentas del Reino y, en el Ministerio de Hacienda, la IGAE.

3. *La Constitución de 1931*

El Tribunal de Cuentas se constitucionaliza por primera vez en 1931 y esta configuración inspirará al constituyente de 1978.

La Ley de 29-6-1934 relativa al Tribunal de Cuentas de la República, volvió al sistema de nombramiento parlamentario: las Cortes nombraban al presidente, a los seis ministros y al secretario general, a propuesta de la Comisión que determinase el Reglamento de la Cámara, o por la Diputación Permanente cuando las sesiones estuvieren suspendidas o la Cámara disuelta (art. 3º, párrafo primero).

La caracterización del Tribunal como órgano fiscalizador de la gestión económica habría permitido un desarrollo de la función fiscalizadora si la corta vida parlamentaria de la II República –además, la ley es de 1934 y el reglamento de 1935– no hubiera hecho imposible la consolidación del Tribunal y el ejercicio normalizado de sus funciones.

4. *El régimen franquista*

Tras la guerra incivil, el Tribunal de Cuentas se restableció por Decreto-Ley de 25-10-1946. El Decreto-Ley de 31-1-1947 señalaba normas transitorias de actuación del Tribunal de Cuentas, y en 17-7-1948 se aprobó la Ley sobre cuentas y expedientes de reintegro del Tribunal.

La Ley de 3-12-1953, modificada en 1961, procedió a la organización, funciones y procedimiento del Tribunal de Cuentas. Derogó la Ley de 1934 (DF 1ª), pero dejó en vigor el Reglamento de 16-7-1935 y disposiciones posteriores. La expresión «informes o memorias ordinarios o extraordinarios» se encuentra en esta ley¹³.

La inoperancia de este Tribunal, con cometido poco menos que testimonial, fue la tónica.

¹³ «El ejercicio de la función de informe al jefe del Estado y a las Cortes en las materias a que se refiere el artículo primero de la presente ley se llevará a cabo por medio de Informes o Memorias, que pueden ser ordinarios o extraordinarios» (art. 17).

III. SITUACIÓN ACTUAL

1. *La Ley General Presupuestaria*

Antes de la Constitución, en plena transición política, se aprobó la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria (LGP), de enorme importancia para esta disciplina, y que sentó los principios modernos de la Hacienda Pública al derogar a la todavía vigente Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1911.

La LGP afectó a la función jurisdiccional del Tribunal al establecer una distinción inédita hasta la fecha: por un lado, las infracciones por alcance o malversación (art. 141.1.a); por otro, las infracciones por actos o resoluciones *contra legem* en la administración de recursos, el compromiso de gastos y la ordenación de pagos, los pagos indebidos, la no rendición de cuentas o su presentación con graves defectos, y los pagos a justificar (art. 141.1.b) a g).

Esta distinción ha perdurado –y perturbado también, como se verá más adelante– en la configuración actual de la función jurisdiccional.

A efectos del resultado de la acción, la distinción era y es artificial: cualquiera de las infracciones descritas en las letras b) a g), si concluyen en un perjuicio, debería reflejarse en una cuenta y reconducirse, por lo tanto, al alcance. Pero al establecer esa distinción se abría también un doble cauce procedimental para la dilucidación de las responsabilidades: si se trataba de alcances y malversaciones, era el Tribunal quien exigía las responsabilidades, mientras que las responsabilidades por las restantes infracciones se exigían en expediente administrativo y la resolución que lo ponía fin, como cualquier otro acto administrativo, era recurrible ante la jurisdicción contencioso-administrativa en lugar de ante el Tribunal de Cuentas.

El motivo inconfesado de la distinción –que para Santamaría Pastor (1981, p.185) suponía la derogación en casi un noventa por ciento de las competencias jurisdiccionales del Tribunal, que se transferían a la Administración– se encuentra casi con toda seguridad en el contexto histórico de la transición política. Con esta distinción se permitía al Tribunal el conocimiento de los casos más sencillos de alcance o malversación en la administración de los fondos públicos,

pero se sustraía de dicho organismo¹⁴, cuyo presidente y ministros seguían siendo en 1977 los nombrados por el anterior jefe del Estado, la declaración de responsabilidades de autoridades y funcionarios que vulneraran la nueva legislación presupuestaria y dieran lugar a la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública por los daños y perjuicios ocasionados.

2. *La Constitución de 1978*

La consolidación del sistema democrático en España supone un antes y un después en la historia del Tribunal que, por primera vez, puede cumplir sus funciones en un marco de estabilidad y evolucionar en función de los cambios que se vayan produciendo.

Como ha quedado indicado, el art. 136 está inspirado directamente en la Constitución de 1931, único precedente democrático español. Merece la pena confrontar la redacción de ambos textos constitucionales para constatar las semejanzas:

El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público. Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado (art. 136.1 CE 1978).

El Tribunal de Cuentas de la República es el órgano fiscalizador de la gestión económica. Dependerá directamente de las Cortes y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el conocimiento y aprobación final de las cuentas (art. 120, párrafo 1º CE 1931).

Las cuentas del Estado y del sector público se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por este. El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido (art. 136.2 CE 1978).

Las cuentas del Estado se rendirán anualmente y, censuradas por el Tribunal de Cuentas de la República, éste, sin perjuicio de la efectividad de sus acuerdos, comunicará a las Cortes las infracciones

¹⁴ El Tribunal de Cuentas del Reino se definía como «el Organismo del Estado a quien corresponde la superior fiscalización económica de los hechos realizados en la ejecución de la Ley de Presupuestos y demás de carácter fiscal» (art. 1 Ley de 1953).

o responsabilidades ministeriales en que a su juicio se hubiere incurrido (art. 109, párrafo 3º CE 1931).

Una ley orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas (art. 136.4 CE 1978).

Una ley especial regulará su organización, competencia y funciones (art. 120, párrafo 2º CE 1931).

El art. 136.3 CE 1978 no tiene antecedente republicano: «Los miembros del Tribunal de Cuentas gozarán de la misma independencia e inamovilidad y estarán sometidos a las mismas incompatibilidades que los Jueces».

Y el art. 120, párrafo 3º CE 1931, no ha pasado a la de 1978: «Sus conflictos con otros organismos serán sometidos a la resolución del Tribunal de Garantías Constitucionales».

3. *La legislación del Tribunal de Cuentas*

Ya se ha señalado que la LOTCu se aprobó en mayo de 1982, al final de una legislatura que daría paso a una nueva mayoría política y a la práctica desaparición del partido gobernante; una coyuntura que no propiciaba el uso de la buena técnica legislativa.

Era urgente, antes de la disolución de las Cámaras, renovar y configurar un Tribunal formado todavía por miembros elegidos con anterioridad a la Constitución. La ley dispuso que las Cortes designaran a los consejeros de cuentas, seis el Congreso de los Diputados y seis el Senado, mediante votación por mayoría de tres quintos de cada Cámara, por un período de nueve años, entre las categorías profesionales mencionadas, todos de reconocida competencia y con más de quince años de ejercicio profesional¹⁵.

La duración del mandato, que desvincula a los designados de la legislatura que los eligió, así como la necesidad de una mayoría muy reforzada de tres quintos en cada Cámara, son condición necesaria –aunque no suficiente– para que los consejeros de cuentas puedan ejercer sus funciones con independencia e imparcialidad.

¹⁵ Art. 30 LOTCu. Las categorías profesionales –algunas han desaparecido o se han reconvertido– son las de censores del Tribunal de Cuentas, censores jurados de cuentas, magistrados y fiscales, profesores de universidad y funcionarios públicos pertenecientes a cuerpos para cuyo ingreso se exija titulación académica superior, abogados, economistas y profesores mercantiles.

La constitución, en los términos que regulen los reglamentos parlamentarios, de una Comisión Mixta Congreso-Senado encargada de las relaciones con el Tribunal de Cuentas, es otra de las novedades importantes de la ley (DT 1^a)¹⁶.

Por lo demás, esta no aborda en profundidad ningún aspecto fundamental del Tribunal y, como contrapartida negativa, contiene defectos importantes.

La no previsión de la renovación por tercios, cautela que garantiza cierta continuidad en los órganos colegiados con mandato de larga duración, debe considerarse un fallo técnico.

La consideración del Fiscal como miembro del Pleno supone una concesión a la tradición que no se justifica hoy, y su nombramiento por el Gobierno se compece mal con la designación parlamentaria de los consejeros de cuentas. Además, con la dicción literal de la ley, el Fiscal intervenía en la propuesta de nombramiento de presidente del Tribunal¹⁷.

El elevado número de consejeros de cuentas –doce– está pensado para un Tribunal esencialmente jurisdiccional y que funcione en salas, aunque el Tribunal no haya tenido nunca más que una sala de justicia¹⁸ y no sea hoy la jurisdiccional su función principal.

La LOTCu atribuye también el ejercicio de la función fiscalizadora al Pleno (art. 21.3.a), del que forman parte los cuatro consejeros de cuentas que integran la Sección de Enjuiciamiento y que dictan sentencias en primera instancia o forman parte de la sala de justicia cuando resuelve recursos de apelación contra sentencias de primera instancia. Esta no separación de las funciones fiscaliza-

¹⁶ Normas de funcionamiento de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas, aprobadas por las Mesas de ambas Cámaras reunidas en sesión conjunta el 3-3-1983.

¹⁷ Arts. 21.1 y 29 LOTCu. Sobre este asunto, vid. Sala (1990, pp. 147-148). La cuestión la solventó la LFTCu, distinguiendo entre una reunión de consejeros de cuentas para la elección de presidente, y un Pleno de legalidad al siguiente día hábil, para la remisión de la propuesta de nombramiento (art. 21, aps. 1 y 5).

¹⁸ La Sección de Enjuiciamiento se organizará en salas (art. 24.1 LOTCu). Desde un primer momento hubo una única sala de justicia, integrada por el presidente de la Sección de Enjuiciamiento y dos consejeros de cuentas. Y aunque la LFTCu se refiere también a las salas (art. 52.1.b), esta misma ley dispone (DA 10^a) que la Sección de Enjuiciamiento tendrá una sala de justicia, sin perjuicio de su aumento si las necesidades del servicio lo requieren, lo que no se ha producido.

dora y jurisdiccional no parece lo más indicado si se recuerda que aquellos consejeros conocerán en sede jurisdiccional de los supuestos de responsabilidad contable que pudieran derivarse de los informes de fiscalización en cuya aprobación intervinieron en su condición de miembros del Pleno.

Y parece también un descuido de la LOTCu que no exigiera, al menos, la titulación en Derecho a los consejeros de cuentas que fueran a formar parte de la Sección de Enjuiciamiento.

Por lo que hace referencia a las dos funciones, los preceptos de la LOTCu son escasos e imprecisos. Los resultados de la fiscalización (art. 12) se exponen por medio de informes o memorias ordinarias o extraordinarias y de mociones o notas que se elevarán a las CCGG y se publicarán en el BOE, pero no aclara el procedimiento o la diferencia entre unos –informes– y otras –memorias, mociones, notas– ni cuándo las memorias son ordinarias o extraordinarias.

La consideración de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) como supletoria de las normas reguladoras de los procedimientos fiscalizadores (DF 2^a) originó también numerosos problemas que se resolvieron en los tribunales, de modo ciertamente no favorable al Tribunal de Cuentas¹⁹.

Por último, la configuración de la responsabilidad contable (art. 38) se hacía en términos tan amplios que parecía más bien que se estuviera regulando la responsabilidad en sentido lato en que podían incurrir quienes ocasionaren daño a los recursos públicos.

Así las cosas, la LFTCu derogó definitivamente la Ley de 1953 y el Reglamento de 1935, entre otras disposiciones, y dio luz al estatuto del personal al servicio del Tribunal de Cuentas²⁰, de manera que

¹⁹ STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 18-10-1986, FJ 6º (RJ 1986/6924). Vid. comentario en Martínez López-Muñiz (1989).

²⁰ DF 1ª y arts. 88-93LFTCu. En cuanto al personal, sin el cual ninguna institución puede funcionar, se creaban los cuerpos superiores de letrados y auditores en los que debían integrarse los funcionarios del cuerpo especial técnico de censores letrados y contables, que se declaraba a extinguir. La publicación en julio y noviembre de 1989, respectivamente, de la RPT y de la convocatoria pública para proveer puestos de trabajo por el sistema de libre designación –convocatoria resuelta en enero de 1990–, hizo posible completar el insuficiente número de funcionarios propios mediante la incorporación de funcionarios de los cuerpos superiores de las Administraciones Públicas y de la Seguridad Social. Mención especial merece también el importantísimo cuerpo de contadores diplo-

fue diez años después de aprobada la Constitución cuando el Tribunal estuvo en condiciones de ejercer sus funciones de la manera debida.

A la Comisión de Gobierno –constituida por los presidentes del Tribunal, de la Sección de Fiscalización y de la de Enjuiciamiento– se atribuye el mantenimiento de las relaciones permanentes con las Cortes a través de la Comisión Mixta (art. 6.a) LFTCu).

En cuanto a la función jurisdiccional, la LFTCu acotó la responsabilidad contable en sus justos términos (art. 49.1) pero mantuvo la distinción de la LGP entre responsabilidad contable por alcance de caudales o efectos públicos, y por hechos distintos del alcance. Esta distinción duplicó innecesariamente los procedimientos, por mucho que la memoria que acompañó al proyecto de ley justificara la existencia de unos y otros en la mayor complejidad de los supuestos distintos del alcance, que aconsejaban el cauce procedimental del proceso contencioso-administrativo ordinario, mientras que el enjuiciamiento de los alcances, por su aparente sencillez, podía discurrir por los trámites del entonces juicio verbal de la Ley de Enjuiciamiento Civil²¹.

El procedimiento de reintegro por alcance se circunscribe a los alcances, con independencia de que se conozcan en un procedimiento fiscalizador o por noticia externa. Viene precedido de unas necesarias actuaciones previas que practica un delegado instructor nombrado por el Tribunal (arts. 46-47 y 72-74 LFTCu).

El juicio de cuentas es el cauce procesal a través del que se exige la responsabilidad contable distinta del alcance, descubierta en un procedimiento fiscalizador. En este caso, las actuaciones previas consisten en la formación de una pieza separada, que contendrá los antecedentes del procedimiento fiscalizador necesarios para la apertura del juicio de cuentas (arts. 45 y 68-71 LFTCu).

Ello significa que los supuestos de responsabilidad contable descubiertos en los procedimientos fiscalizadores tendrían que dar lugar a una duplicidad de actuaciones previas y de procedimientos

mados del Tribunal de Cuentas, hoy denominado cuerpo técnico de auditoría y control externo, del subgrupo A2.

²¹ Secretaría General del Congreso de los Diputados (1987), pp. 725-726. Esta explicación de la memoria del proyecto de ley se vio desmentida cuando se aprobó la LFTCu, que dispuso (art. 73.2) que el procedimiento se siguiera por los trámites del juicio declarativo que correspondiera a la cuantía del alcance según la LEC (esto es, no siempre por los trámites del juicio verbal).

jurisdiccionales, en función de que se tratara de alcances (o malversaciones) o de supuestos distintos del alcance.

Además, si la responsabilidad contable distinta del alcance viene a conocimiento de la Administración (los decimonónicos expedientes fuera de las cuentas o antes de ellas), el asunto se tramita en un expediente administrativo de responsabilidad contable²². El Tribunal puede avocar el conocimiento del expediente y, si no lo hace, la resolución administrativa que lo pone fin será recurrible ante el Tribunal de Cuentas²³.

La distinción entre alcances y otros hechos distintos del alcance tiene su origen, como se vio, en la LGP, por razones políticas inconfesadas. La jurisprudencia del Tribunal ha acuñado la doctrina del concepto amplio de alcance²⁴, en el entendimiento de que casi todas las infracciones del hoy art. 177.1.b) a f) LGP, si resultan en un daño que da lugar a la obligación de indemnizar, se traducen en un saldo que, según las cuentas, está debiéndose, es decir, en un saldo deudor injustificado o alcance.

El Tribunal declara la responsabilidad contable cuando se causan daños o perjuicios a los bienes, caudales o efectos públicos, siempre que concurren los elementos que la determinan (en síntesis, ser cuentadante; infringir normativa contable o presupuestaria; causalidad entre la acción u omisión y el daño; y dolo, culpa o negligencia graves). Da igual el hecho que la haya causado pero si se declara el daño este tiene reflejo en una cuenta siempre y es un alcance. Cuestión diferente es que las acciones del citado art. 177.b) a f) se queden en la mayoría de las ocasiones en infracciones de la disciplina presupuestaria, sin que por ello se produzca un daño efectivo y evaluable económicamente que permita declarar la responsabilidad contable. Y

²² R.D. 700/1988, de 1 de julio, sobre expedientes administrativos de responsabilidad contable derivados de las infracciones previstas en el título VII de la Ley General Presupuestaria.

²³ La LOTCu (art. 41) había recuperado para el Tribunal las competencias atribuidas a la Administración y a la jurisdicción contencioso-administrativa por la LGP de 1977.

²⁴ El TS no acepta el concepto amplio de alcance y mantiene que deben diferenciarse adecuadamente los alcances de las otras infracciones contables, como los pagos indebidos (por todas, SSTS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 18-1-2012 –ROJ 798/2012–, y de 28-11-2012 –RJ/2013/446–). Por las razones expuestas en el texto, no se comparte esta doctrina del Alto Tribunal.

la legislación no contempla –como seguramente debiera hacer– que el Tribunal imponga sanciones pecuniarias por aquellas infracciones de la disciplina presupuestaria que no hayan ocasionado un daño económicamente evaluable.

En todo caso, las últimas memorias de actuaciones jurisdiccionales del Tribunal ofrecen datos de los procedimientos de instancia sin desglosar entre procedimientos de reintegro por alcance y juicios de cuentas, pero las principales resoluciones que se exponen se refieren siempre a procedimientos de reintegro por alcance, indicio de la práctica extinción de las piezas separadas y de los juicios de cuentas a que dan lugar.

IV. TRIBUNAL DE CUENTAS Y CORTES GENERALES: RELACIONES

1. La relación de dependencia

La primera cuestión que hay que abordar se refiere a la posición del Tribunal de Cuentas en la división de poderes. No hay dudas acerca de la inexistencia de un cuarto poder fiscalizador, en cuyo vértice se encontraría el Tribunal, y este no es un órgano constitucional al faltarle las notas propias para serlo²⁵.

El Tribunal no se encuentra en la órbita del ejecutivo, ni siquiera a título de autoridad administrativa independiente. El ejecutivo cuenta además con su propio órgano de control, la IGAE, que elabora la Cuenta General del Estado (CGE) y la eleva al Gobierno para su remisión al Tribunal antes del 31 de octubre del año siguiente al que se refiera. Y como supremo órgano fiscalizador que es, el Tribunal utiliza los resultados del control interno de las entidades fiscalizadas, o de los otros controles a los que están sometidas, para fundamentar sus propios resultados. Además, valora la adecuación y el funcionamiento del sistema de controles implantado por el ejecutivo, lo que lo convierte en un «control de controles».

Tampoco forma parte del poder judicial, aun cuando en el ejercicio de la función jurisdiccional sus sentencias sean susceptibles,

²⁵ Estar configurado directamente por la CE, ser componente fundamental de la estructura constitucional, participar en la dirección política del Estado o encontrarse en paridad de rango con los restantes órganos constitucionales (García-Pelayo, 1981).

en su caso, de los recursos de casación o de revisión ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

Por lo tanto, la vinculación o relación —más que dependencia— de este órgano de relevancia constitucional tiene que establecerse con el legislativo, y ese es precisamente —como se vio— el origen en el siglo XIX de nuestro Tribunal de Cuentas. En este sentido, la referencia a la dependencia del legislativo puede interpretarse como una cautela para reafirmar la independencia del Tribunal respecto del ejecutivo al que fiscaliza, y de ahí la designación parlamentaria de los consejeros de cuentas.

Cuestión diferente es la dependencia directa respecto de las Cortes cuando, por delegación de ellas, examina y comprueba la CGE (art. 136.1 CE). El examen y comprobación constituye el cierre del ciclo presupuestario, y si el Gobierno tiene la competencia de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado (PGE), al legislativo le corresponde el examen, enmienda y aprobación de aquellos (art. 134.1 CE), además del control de la acción del Gobierno (art. 66.2 CE).

Por ello, el examen y comprobación de la Cuenta sigue residenciado en las Cortes, que delegan en un órgano técnico cualificado el ejercicio de tan solemne e importante función. Una vez realizado el examen y comprobación, el Pleno del Tribunal, oído el Fiscal, aprueba no la Cuenta sino la declaración definitiva que esta le merece (art. 10 LOTCu). La declaración (DCGE) se eleva a las Cortes, acompañada de un ejemplar de la CGE, y se traslada también al Gobierno. La DCGE incluye el seguimiento de las conclusiones del Tribunal y de las resoluciones de los Plenos de las Cámaras en relación con declaraciones anteriores, así como propuestas a las Cortes para que insten al Gobierno a la adopción de medidas para subsanar las salvedades y deficiencias advertidas, aplicar y poner en práctica las conclusiones y resoluciones de anteriores declaraciones, y otras medidas.

La DCGE contiene la opinión técnica que servirá de base a las Cortes para aprobar la CGE. Esta aprobación no se realiza ya por ley: los Plenos de Congreso y Senado, reunidos separadamente, aprueban la CGE y la resolución de la Comisión Mixta, que de ordinario asume el contenido y las conclusiones de la DCGE e insta al Gobierno, a

la IGAE e incluso al propio Tribunal para que adopten medidas en relación con las cuentas públicas²⁶.

También hay dependencia en lo que se refiere a los conflictos constitucionales: si el Tribunal estima afectadas sus competencias o atribuciones, son las Cortes las que, a propuesta del Tribunal, pueden plantear el conflicto (art. 3.p) LFTCu), de manera que la decisión final reside en el legislativo²⁷. Este conflicto debería versar, en todo caso, sobre las competencias fiscalizadoras del Tribunal en relación con el control parlamentario, como se dirá a continuación.

2. *Las relaciones cuando el Tribunal ejerce sus funciones: la función fiscalizadora*

El Tribunal no se relaciona con las Cortes, ni mucho menos depende de estas, cuando enjuicia las responsabilidades contables. El ejercicio de la función jurisdiccional no admite interferencias. Por tanto, la relación con aquellas alcanza su máxima expresión cuando fiscaliza. La lógica de la institución es precisamente el auxilio al legislativo en el control de la gestión económico-financiera que realiza el ejecutivo.

El Tribunal Supremo ha enunciado como «afirmación irrefutable» la de que «la actividad [de fiscalización] del Tribunal de Cuentas es una actividad técnica previa a la función política de las Cortes»²⁸.

Se trata de una feliz expresión que resume con exactitud la función principal del Tribunal de apoyo técnico a una función política.

La relación entre el Tribunal y las Cortes tiene lugar al inicio y a la conclusión de la fiscalización. La fase intermedia de desarrollo de la fiscalización –la realización de la actividad técnica o profesional– es

²⁶ Normas de las Mesas del Congreso y del Senado, de 1-3-1984, sobre tramitación de la CGE.

²⁷ No hay noticias de que el Tribunal haya instado de las Cortes el planteamiento de un conflicto constitucional. En cambio, en 2006, el Tribunal comunicó a las Cortes (a los efectos previstos en el art. 30 LFTCu, en relación con el art. 7.3 LOTCu) la negativa de un miembro del Gobierno a atender la solicitud de la documentación necesaria para iniciar una fiscalización. No hubo respuesta, por lo que la fiscalización no pudo llevarse a cabo. Sobre esta interesante polémica, vid. Medina (2007) y Vicente y otros (2007).

²⁸ STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 18-10-1986, FJ 6º (RJ 1986/6924).

materia que la legislación no trata y que se regula en las normas y manuales aprobados por el Pleno del Tribunal²⁹.

2.1. El inicio de la fiscalización: el programa anual de fiscalizaciones

La función fiscalizadora se lleva a cabo mediante la realización de las fiscalizaciones que contiene el programa anual que aprueba el Pleno de la institución antes de la finalización del año anterior al ejercicio al que se refiera (NP 32 NFTCu).

El programa anual es el resultado de un trabajo técnico riguroso que se enmarca en el plan estratégico de la institución y en la planificación a medio y largo plazo. La planificación establece objetivos y criterios a los que tienen que ajustarse las propuestas de fiscalizaciones de los miembros del Pleno para que puedan incorporarse al programa. Hay fiscalizaciones recurrentes sobre determinadas entidades, actividades o programas. Las principales áreas de riesgo son también de fiscalización preferente. Se atiende asimismo al volumen de gasto público. Y se incluyen fiscalizaciones de interés social o relevantes por las circunstancias, como ocurrió con la contratación de emergencia durante la pandemia COVID-19 o, más recientemente, con las fiscalizaciones relativas a la implantación, ejecución y evaluación de resultados del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR). La actualidad manda.

El proceso de elaboración del programa se inicia en octubre y finaliza con su aprobación en el último Pleno de la institución, que se celebra en el mes de diciembre³⁰. Aunque el principio de anualidad pudiera llevar a la conclusión de que los resultados de las fiscalizaciones se aprueban en el año del programa al que pertenecen, las fiscalizaciones dan comienzo de manera escalonada, a medida que finalizan otras y se liberan los equipos fiscalizadores. Los plazos de

²⁹ Fundamentalmente, Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas (NFTCu), de 23-12-2013, divididas en normas técnicas (NT) y normas de procedimiento (NP). Además, manuales de fiscalización de regularidad (30-6-2015); de fiscalización operativa o de gestión (30-4-2015); para la formulación y seguimiento de recomendaciones (28-11-2019); y de estilo aplicable a los documentos en los que se exponen los resultados del ejercicio de la función fiscalizadora (23-7-2015). Todos se encuentran disponibles en el portal web del Tribunal (pestaña «Fiscalización»).

³⁰ Regla general que admite excepciones: el programa para 2022 se aprobó por el Pleno el 22-2-22, debido a la renovación de los consejeros de cuentas en noviembre de 2021.

rendición de cuentas condicionan también los inicios. Por lo tanto, es habitual que los resultados de una fiscalización incluida en el programa del año n se aprueben el año $n+1$. Los programas indican el año en que se incorporó por primera vez la fiscalización y el año previsto de aprobación.

Acercar temporalmente el control a la gestión y evitar, en la medida de lo posible, la permanencia de las fiscalizaciones en más de dos programas, son objetivos de la programación. Si a pesar de ello algunas fiscalizaciones se demoran y arrastran en programas sucesivos, la costumbre es actualizar los ejercicios iniciales para que los resultados no pierdan eficacia.

Todos los miembros del Pleno pueden presentar propuestas de actuaciones fiscalizadoras. No obstante, el grueso de las fiscalizaciones del programa procede de las propuestas de los consejeros titulares de los departamentos de la Sección de Fiscalización, quienes van a ser los «ponentes» de las fiscalizaciones cuyos resultados aprobará el Pleno.

Además del Tribunal, tienen iniciativa fiscalizadora las Cortes y, en su ámbito, las Asambleas Legislativas de las CCAA (art. 45 LOTCu). El programa incluye también fiscalizaciones por mandato legal; básicamente, la Cuenta General de las CCAA sin OCEX; y las cuentas anuales de los partidos políticos y de las contabilidades de las elecciones al Parlamento Europeo, a las Cortes y a las Asambleas de las ciudades CCAA.

El programa para 2024, aprobado inicialmente el 20-12-2023, incluye un total de 119 fiscalizaciones, 24 de ellas por mandato legal y 95 a iniciativa del Tribunal. Además, un anexo relaciona otro grupo de actuaciones fiscalizadoras referidas a los ámbitos nacional e internacional. Se trata de auditorías externas de cuentas que se realizan al margen del auxilio técnico a las Cámaras.

El último programa que incluía fiscalizaciones solicitadas por las Cortes es el de 2022: la contratación de personal en la CRTVE de 2014 a 2019, y la elaboración de un informe anual de la actividad fiscalizadora del Tribunal sobre la contratación del sector público. Esta última no era tanto la petición de una nueva fiscalización como la de elaboración de un informe horizontal, de resumen de los resultados

principales obtenidos en las fiscalizaciones sobre la contratación pública en diferentes sectores.

El programa para 2018 incluía siete fiscalizaciones de esa procedencia; nueve el programa para 2019; nueve también el programa para 2020; y cinco el programa para 2021, en el que el impacto del COVID-19 hizo que el Tribunal priorizara fiscalizar las actuaciones de los poderes públicos ante la crisis social y sanitaria provocada por la pandemia.

La inclusión de fiscalizaciones a iniciativa de la Comisión Mixta en los programas anuales plantea algunas cuestiones.

Parece fuera de duda que las solicitudes tienen que ser atendidas³¹. La fiscalización de la gestión económico-financiera pública no deja de ser también una manifestación de la función de control de la acción del Gobierno que la Constitución confiere a las Cortes, por lo que la denegación de las solicitudes de estas menoscabaría el control parlamentario y contradiría la razón de ser del Tribunal.

Por tanto, hay que descartar el rechazo inmotivado por el Tribunal de las iniciativas fiscalizadoras de las CCGG, aunque ello no impida realizar algunas precisiones que tienen que ver con cuestiones de oportunidad.

Por de pronto, no puede interpretarse el art. 45 LOTCu como si confiriera a las Cortes una legitimación para iniciar automáticamente las actuaciones fiscalizadoras: ello, en primer lugar, porque tiene que haber un acto formal de inclusión de la fiscalización en el programa; y, en segundo lugar, porque es el propio Tribunal el que acuerda también el inicio de la fiscalización (art. 3.b) LFTCu).

Además, una cierta modulación por el Tribunal de algunas de las peticiones de fiscalización resulta inevitable a la vista de su enunciación. La lógica político-partidista del legislativo puede llevar a solicitudes excesivamente abstractas, imprecisas o, en último extremo, impracticables en sus propios términos. Una labor de filtro por parte del órgano técnico, que matice las solicitudes que son fruto de equilibrios, pactos y transacciones característicos del Parlamento,

³¹ El Pleno aprueba el programa anual de fiscalizaciones y lo eleva a la Comisión Mixta, sin perjuicio de las fiscalizaciones que «deba» realizar a iniciativa de las CCGG (art. 3.a) LFTCu).

es imprescindible para que el Tribunal ejerza su función y atienda, si no a la letra de la solicitud, sí al menos a su espíritu.

El Tribunal debe ordenar también los tiempos de inicio de las fiscalizaciones. El momento pertinente para solicitar la inclusión de fiscalizaciones es el de la elaboración del programa, cuando el margen de maniobra para atender la solicitud de las Cortes es total. Una buena comunicación entre la Comisión Mixta y la Comisión de Gobierno al inicio de la programación, o el compromiso del Tribunal de tener un equipo fiscalizador disponible siempre para realizar una fiscalización exprés solicitada por las Cortes, serían buenas prácticas que facilitarían el apoyo técnico al control parlamentario.

En todo caso, es posible modificar los programas en el curso de su ejecución. No es infrecuente que se incluyan o supriman fiscalizaciones, que cambie la denominación, que se actualicen los ejercicios temporales o que varíen los objetivos como consecuencia de los trabajos preliminares.

La iniciativa parlamentaria para solicitar fiscalizaciones tiene también otros límites: una iniciativa masiva de fiscalizaciones por las Cortes que pusiera en riesgo la ejecución de las programadas por el Tribunal sería motivo suficiente para que este decidiera razonadamente la no inclusión inmediata, o la no inclusión de todas las solicitadas, a fin de garantizar el ejercicio de la función fiscalizadora por quien la tiene también constitucionalmente atribuida. Se trata de un caso extremo e improbable pero no imposible.

2.2. El desarrollo de la fiscalización

La función fiscalizadora se refiere al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía (art. 9.1. LOTCu)³², con carácter de externa, permanente y consuntiva (art. 2.a) LOTCu)³³.

³² La L.O. 3/2015, de 30 de marzo, ha añadido los principios de transparencia, sostenibilidad ambiental e igualdad de género.

³³ Es frecuente transcribir por error «consultiva» en lugar de consuntiva. Según el Diccionario panhispánico del español jurídico, el control consuntivo es aquel que se realiza sobre cuentas aprobadas y rendidas o sobre la gestión ya realizada: <https://dpej.rae.es/lema/control-consuntivo>

La fiscalización se lleva a cabo mediante procedimientos regulados en las NFTCu y de naturaleza contradictoria, que no constituyen procedimientos administrativos. Como se vio, la LOTCu pudo propiciar este equívoco al declarar a la LPA supletoria de las normas reguladoras de los procedimientos fiscalizadores. La LFTCu ha precisado definitivamente la cuestión al establecer que su objeto es regular los procedimientos fiscalizadores (art. 32) y que, en su defecto, se aplican las disposiciones de la LPA, con dos importantes excepciones: no se aplican las disposiciones que determinan el carácter de parte o legitiman para la interposición de recursos³⁴, y no se dará curso a ninguna petición de fiscalización que no provenga de las instancias del art. 45 LOTCu.

Por lo tanto, el procedimiento fiscalizador no es un procedimiento administrativo cuyo inicio pueda instarse o recurrirse por un supuesto interesado, por la sencilla razón de que no hay interesados en el sentido técnico de la expresión; y tampoco concluye con una resolución administrativa contra la que cupiera interponer recurso sino con un informe, moción o nota, que son irrecurribles por definición.

Hecha la precisión, cabe considerar al procedimiento fiscalizador como el conjunto ordenado de actuaciones que el Tribunal realiza y que están dirigidas a la emisión de informes de fiscalización, mociones o notas (glosario NFTCu). Si en la fase inicial el Pleno de la institución es el gran protagonista –aprueba el programa, acuerda la iniciación de los procedimientos de fiscalización y establece las directrices técnicas a que deben ajustarse las fiscalizaciones (art. 3.a), b) y g) LFTCu)–, la fase interna o de desarrollo de los trabajos de fiscalización tiene lugar en el departamento competente por razón de la materia fiscalizada (al Pleno le corresponde «tomar conocimiento del desarrollo e incidencias del procedimiento fiscalizador», art. 3.b) LFTCu).

La Sección de Fiscalización se organiza en cinco departamentos sectoriales y dos territoriales, al frente de cada uno de los cuales se encuentra un consejero o consejera de cuentas. Cada departamento

³⁴ La excepción a la excepción la regula el art. 44.5 LFTCu, que habilita a los fiscalizados para interponer un recurso ante el Pleno cuando se ha omitido el trámite de audiencia en el curso de las actuaciones fiscalizadoras. Contra la resolución del Pleno no cabe recurso alguno, con independencia de lo que sobre tal omisión pueda acordar la Comisión Mixta.

tiene asignado un ámbito de competencias fiscalizadoras sobre las distintas áreas de gasto, entidades y sectores o programas de ingresos.

Las NFTCu y sus manuales regulan el ejercicio de esta actividad técnica como auditoría pública. Así, las Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI por sus siglas en inglés) constituyen los principios inspiradores de los procedimientos fiscalizadores del Tribunal; las Normas Técnicas de Auditoría se aplicarán con carácter supletorio en las fiscalizaciones financieras y, por analogía, si procede, en los restantes tipos de fiscalización; y el personal que participe en las fiscalizaciones deberá actuar con observancia también del código de ética de la INTOSAI (NT 3 y 9 NFTCu)³⁵. La utilización en esta fase de técnicas de auditoría y muestreo, así como el empleo de herramientas informáticas, está generalizada. El Tribunal puede recabar y utilizar los resultados de los controles internos públicos –controles interventor, financiero y auditor– o los resultados de la fiscalización externa de los OCEX.

No es sin embargo la auditoría financiera –la emisión de opinión sobre la fiabilidad de la información que suministran los estados financieros– el tipo principal de fiscalización que realiza el Tribunal. Aunque las cuentas sigan siendo la referencia ineludible de toda fiscalización, ya se ha indicado que el Tribunal dispone de los informes del control interno (control financiero permanente y auditoría pública) y, en su caso, de la auditoría privada³⁶, por lo que fiscalizar ámbitos que ya han sido revisados y verificados supone un uso ineficiente de los recursos que se evita en la medida de lo posible.

Ello ha permitido al Tribunal avanzar en las fiscalizaciones operativas o de gestión, mediante las que valora operaciones, sistemas y procedimientos de gestión en cuanto a la racionalidad económico-financiera y su sometimiento a los principios de buena gestión, e incorporar un enfoque evaluador; además de seguir con las fiscalizaciones

³⁵ Las ISSAI (*International Standards of Supreme Audit Institutions*) que elabora la INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) son las normas profesionales de auditoría pública e incorporan las normas internacionales de auditoría (NIA o ISA en inglés), de manera que la práctica profesional de la auditoría financiera pública y privada se sujeta a un marco normativo similar. El organismo autónomo Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) elabora y aprueba las Normas Técnicas de Auditoría, que son la adaptación a nuestro ordenamiento jurídico de las NIA.

³⁶ Vid. arts. 139, 140, 142, 163 y 168 LGP.

de cumplimiento, mediante las que se verifica el cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias, y las financieras.

Todos estos tipos pueden combinarse en fiscalizaciones de regularidad –fiscalizaciones financiera y de cumplimiento– o integrales, que comprenden todos los tipos referidos (NT 6-8 NFTCu).

Muy resumidamente, la ejecución de la fiscalización se realiza por equipos de cada departamento, formados por funcionarios de diferente jerarquía y especialización, que pueden desplazarse a la sede del fiscalizado. Consiste en la realización de las pruebas previstas para obtener la evidencia necesaria que permita fundamentar los resultados, las conclusiones y las recomendaciones del documento correspondiente –mayoritariamente, informes–.

Esta fase concluye con la elaboración del borrador del anteproyecto que, una vez aprobado por el consejero de cuentas titular del departamento ponente (art. 13.d) LFTCu), se convierte en anteproyecto. Comienza así la fase de terminación, cuya regulación reaparece en la legislación del Tribunal (art. 44 LFTCu).

2.3. La terminación de la fiscalización

El anteproyecto es el documento que se traslada a los fiscalizados para alegaciones, un trámite esencial cuya omisión, como se dijo, constituye el único supuesto en el procedimiento fiscalizador que habilita para interponer un recurso ante el Pleno del Tribunal. Las alegaciones –que en todo caso se unirán al documento que apruebe el Pleno– son objeto de tratamiento en el departamento ponente y pueden dar lugar a modificaciones en el anteproyecto.

Realizado el tratamiento de las alegaciones, el anteproyecto se convierte en proyecto que se remite al Ministerio Fiscal, al servicio jurídico del Estado en el Tribunal y a los restantes miembros del Pleno para observaciones. Contestadas por el departamento y previo examen y deliberación en la Sección de Fiscalización, el proyecto se eleva al Pleno para su aprobación y posterior remisión a las Cortes –cuando corresponda, a la Asamblea Legislativa de la Comunidad Autónoma o al Pleno de la Corporación Local– y a los gestores fiscalizados. Gozan además de publicidad general, como se dirá a continuación.

Ya se hizo referencia a la DCGE, único supuesto de informe de fiscalización, en sentido amplio que, aprobado por el Pleno del

Tribunal, requiere de la intervención de las Cortes para que aprueben la Cuenta General del Estado de cada ejercicio.

Los restantes documentos que contienen los resultados de la fiscalización –informes, mociones y notas– no se aprueban por las Cortes, aunque estas sean sus destinatarias e intervengan en la publicación. La imprecisa denominación de la legislación del Tribunal –informes o memorias, mociones o notas, informe o memoria anual, informes o memorias extraordinarias, herencia del pasado–, ha quedado aclarada de la siguiente manera:

2.3.a. Informes, mociones y notas

Todos ellos son documentos aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas que contienen resultados de la fiscalización.

– El informe presenta los resultados, las conclusiones y las recomendaciones de un procedimiento fiscalizador (glosario NFTCu). La inmensa mayoría de los resultados de la fiscalización se exponen en informes y, por lo tanto, hay que considerar que este instrumento es el medio ordinario mediante el que el Tribunal da a conocer el fruto de la actividad fiscalizadora. Así, una búsqueda de documentos contenidos en el portal web –octubre de 2024– arroja el resultado de 1501 informes, 21 mociones y 21 notas aprobados por el Pleno desde 1986.

– Con la moción el Tribunal, a la vista del resultado de informes de fiscalización previamente aprobados, propone medidas conducentes a la mejora de la gestión económico-financiera del sector público, incluidas propuestas de modificación de la legislación (glosario NFTCu). Estas propuestas, sugeridas como consecuencia de sucesivas recomendaciones que reiteran lagunas, contradicciones o defectos en la normativa, adquieren más fuerza si encuentran el apoyo de la Comisión Mixta.

Así, la Ley 38/2003, General de Subvenciones, fue en parte el resultado –como recuerda su exposición de motivos– de la Moción derivada de la actividad fiscalizadora sobre justificación y control de subvenciones concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado (PGE), de 29-7-1993, cuyo contenido asumió la Comisión Mixta (RCM 2-12-1993).

Más recientemente, la Moción relativa a las medidas para promover la rendición de las cuentas generales y la reducción de los plazos de rendición de cuentas en el sector público local, aprobada el 28-10-2021, ha dado lugar a la resolución correspondiente de la Comisión Mixta (RCM 21-5-2024), por la que asume el contenido y las conclusiones, aprueba la moción³⁷ y, en síntesis, insta al Gobierno y a las administraciones competentes a llevar a cabo las reformas y modificaciones normativas necesarias para reducir y homologar los plazos de rendición de cuentas.

Ha habido una moción cuya presentación ante la Comisión Mixta ha experimentado una demora superior a seis años: la Moción sobre el perfeccionamiento de la regulación legal del deber de colaboración de las personas físicas y jurídicas, públicas y privadas con el Tribunal en el ejercicio de su función fiscalizadora, aprobada por su Pleno el 24-2-2011, fue objeto de la RCM 10-10-2017, que instaba a las Cortes a que, en el marco de las conclusiones de la moción, actualizadas a la situación jurídica del momento, hiciera una propuesta de mejora de la colaboración en el marco de un plan consensuado con los organismos, acorde con todas las limitaciones normativas de transparencia y protección de datos. Era una aceptación abigarrada y muy matizada de la propuesta del Tribunal.

Por el contrario, la Moción relativa a la modificación del régimen contable y de control interno de los órganos constitucionales y de relevancia constitucional, aprobada el 21-12-2017, ha corrido peor suerte. Pese a la regla general de caducidad de los asuntos pendientes de examen y resolución cuando las Cámaras se disuelven o expira su mandato³⁸, los resultados fiscalizadores (informes, mociones o notas) pendientes de presentación en la Comisión Mixta se trasladan a la siguiente legislatura. No ha ocurrido así con esta moción, que

³⁷ La expresión no es muy afortunada porque la moción se perfecciona por la aprobación del Tribunal. La Comisión Mixta puede acordar lo que estime conveniente (asumir el contenido total o parcialmente, realizar consideraciones adicionales, diferir su examen y debate o hasta ignorarla) pero la moción no perderá por ello validez, aunque su efectividad sí quede a merced de lo que resuelva la Comisión Mixta.

³⁸ Art. 207 Reglamento del Congreso de los Diputados, de 10-2-1982, y DA1^a Reglamento del Senado, de 3-5-1994.

se declara caducada³⁹. Que no se trasladara, contrariamente a lo que es la costumbre, ¿se debe a un error o es una forma sutil de hacer desaparecer una actuación fiscalizadora, sin mayores explicaciones? El tiempo lo dirá.

– Por último, la nota se refiere a cuestiones que, por su especial importancia o singularidad, se considera conveniente segregar de un procedimiento fiscalizador o complementar mediante el análisis de los hechos acaecidos con posterioridad a la publicación del informe (glosario NFTCu). La última nota, de 26-10-2023, fue la Nota de actualización de la fiscalización sobre actuaciones de defensa contra la desertificación y de prevención y extinción de incendios forestales. La penúltima, de 28-11-2019, actualizaba a 31-12-2018 la situación del proceso de reestructuración bancaria, que había sido objeto de dos informes previos.

2.3.b. Informe o memoria anual e informes o memorias extraordinarias

El Tribunal tiene que remitir a las Cortes un informe anual en el que, si procede, deberá comunicar las infracciones o responsabilidades en que se hubiere incurrido. Este mandato constitucional (art.136.2) se cumple hoy mediante la remisión de la memoria anual, que se aprueba en el primer trimestre del año siguiente al ejercicio al que se refiere, y que presenta una información sucinta de la actividad y organización del Tribunal y una síntesis de los principales resultados de la actividad fiscalizadora (ya remitidos a las Cortes), y de las actuaciones jurisdiccionales. Esta memoria jurisdiccional, con relación de las sentencias que estiman o desestiman las pretensiones de responsabilidad contable, es el medio de indicar las infracciones o responsabilidades a que se refiere la Constitución.

La caracterización de la memoria anual como una memoria de actuaciones del ejercicio cumple el mandato laxo constitucional de remisión a las Cortes de un informe anual. Difiere, no obstante, de lo que los arts. 13 LOTCu y 28 LFTCu establecen que tendría que ser ese informe anual.

³⁹ Boletín Oficial de las CCGG, Sección Cortes Generales, Serie A Actividades Parlamentarias núm. 282, de 27-3-2019. La moción forma parte de la «relación de iniciativas ya calificadas que se hallaban en tramitación en el momento de la disolución y que han caducado como consecuencia de ésta» (p.34).

Así, voces autorizadas lamentan la ausencia de un informe anual con el contenido del art. 13 LOTCu⁴⁰, pero la realidad es que las grandes síntesis que abarcan puntos múltiples y heterogéneos, si fuera posible realizarlas, acabarían siendo excesivamente amplias y genéricas. Los trabajos de fiscalización van en otra línea: se llevan a cabo en ámbitos concretos y con objetivos específicos, sobre áreas determinadas y con una duración preestablecida, lo que permite disponer en un plazo razonable de información fiable y precisa acerca de la situación económico-financiera del ámbito fiscalizado, en un documento manejable como el informe (o la moción o la nota).

Aun así, el Tribunal procura satisfacer, cuando ello es posible, el legítimo interés de los parlamentarios y de quienes optan por amplios resúmenes que agrupan la información dispersa. Los informes horizontales que sintetizan las principales conclusiones obtenidas en la fiscalización de áreas como la contratación pública, o los informes específicos de seguimiento de recomendaciones en distintos sectores, son una buena muestra de que se atiende esta preocupación; no obstante, un informe como el que preveía el legislador de 1982 es sencillamente irrealizable.

Y así lo entendió el legislador de 1988, que concibió el informe o memoria anual de otra manera⁴¹. Según la LFTCu (art. 28), toda la actuación fiscalizadora del Tribunal (informes, memorias, mociones, notas y alegaciones de los fiscalizados; resultados obtenidos en la corrección de infracciones, abusos o prácticas irregulares; y grado

⁴⁰ Suárez Lamata (2019, pp. 29 y 30) considera que este informe sería de gran utilidad en la función de control y en la de enmienda y aprobación de las leyes de PGE, y que su tramitación supondría la clave de cierre del sistema. Por tanto, sugiere que ha llegado el momento de replantear la necesidad de contar con la información dispuesta en el art. 13 LOTCu.

Este informe debía comprender el análisis de la CGE y de todas las demás. Además, debía extenderse a toda la fiscalización del Estado y del sector público y, por si fuera poco, entre otros extremos, a los siguientes: la observancia de la Constitución y de las leyes y normas que afecten a la actividad económico-financiera del sector público; el cumplimiento de las previsiones y ejecución de los presupuestos públicos; la racionalidad en el gasto público basada en criterios de eficiencia y economía; y la ejecución de los programas, planes o previsiones de sociedades estatales y empresas públicas, así como el empleo o aplicación de subvenciones públicas. Y comprender también la memoria de actuaciones jurisdiccionales.

⁴¹ Cabe plantear si el art. 13 LOTCu está derogado: la LFTCu ha dado un desarrollo diferente al art. 136.2 CE, es ley posterior y no parece tratarse de una materia reservada a ley orgánica.

de cumplimiento de las observaciones) y la memoria de actuaciones jurisdiccionales deben exponerse integradas en un único informe o memoria anual, y remitirse a las Cortes –y, en su caso, Asambleas de CCAA y Plenos locales–, así como al Gobierno de la Nación, Consejos de Gobierno o Plenos. La Comisión Mixta conoce y examina el informe y una vez adoptadas las resoluciones correspondientes, estas y el informe o memoria anual se publican en el BOE.

Ese era el procedimiento ordinario previsto. Además, cuando las Cortes o las Asambleas Legislativas lo acordaran o cuando, en casos de extraordinaria y urgente necesidad, el Tribunal lo considerara pertinente, este pondría en conocimiento de aquellas los resultados de la fiscalización mediante informes o memorias extraordinarias, separadamente del informe o memoria anual.

También esta distinción entre procedimiento ordinario y extraordinario se reveló rápidamente ineficiente y contraria a la práctica de la auditoría, y se descartó la presentación de un informe o memoria en una sesión solemne anual, principalmente por dos razones.

La primera es que un macrodocumento de tan elevado número de páginas es de difícil manejo y poco apto como auxilio del control parlamentario. En 2023 habría tenido que incluir cincuenta resultados fiscalizadores –48 informes, una nota y la DCGE 2021– de los ochenta que estaba previsto que se aprobasen aquel año, y eso con un grado de ejecución del programa bajo, del 62,5 %. Una lectura de imposible digestión.

La segunda, que el conocimiento por la Comisión Mixta en un único acto de todas las fiscalizaciones realizadas durante el año acarrea más inconvenientes que beneficios. El control externo es posterior a la gestión, nunca concomitante, y los resultados fiscalizadores ya tienen forzosamente un desfase temporal respecto del ejercicio fiscalizado. Nada justifica retener varios meses, hasta su inclusión en el informe o memoria anual, unos resultados cuyo conocimiento conviene difundir cuanto antes, por mucho que estuvieran previstos los informes extraordinarios.

La realidad ha impuesto, en beneficio de todos, otra solución: el procedimiento extraordinario se ha convertido en el ordinario, de manera que los informes, mociones y notas se trasladan a las Cortes y restantes destinatarios a medida que se van aprobando. Así lo

obliga, además, el principio de transparencia de la actividad pública, de aplicación al Tribunal de Cuentas (y al Congreso y al Senado)⁴².

Y el análisis de la CGE, que según el art 13.1 LOTCu tenía que incluirse también –por si fuera poca la información– en el informe o memoria anual, se ha convertido en un documento autónomo, denominado «Declaración sobre la Cuenta General del Estado del ejercicio X», que viene a ser un informe más, de tramitación cualificada.

La aprobación por el Pleno de los documentos atinentes a cada fiscalización (informes mayoritariamente, mociones y notas) pone punto final a las actuaciones fiscalizadoras concretas, pero no a la función fiscalizadora, una de cuyas notas es la permanencia.

En efecto, aunque la legislación del Tribunal no emplee el término «recomendación», sí se refiere a la propuesta de medidas para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público (art. 14.1 LOTCu), al grado de cumplimiento de las observaciones (art. 28.5 LFTCu) y a las mociones. Las recomendaciones son las propuestas de actuación que se formulan en el informe, moción o nota para la mejora de la gestión económico-financiera de la entidad o del sector público fiscalizado (glosario NFTCu). Su seguimiento, es decir, las actuaciones del Tribunal para comprobar que las deficiencias puestas de manifiesto en fiscalizaciones previas han desaparecido, se lleva a cabo en fiscalizaciones posteriores sobre la entidad cuando esta se fiscaliza recurrentemente, o en fiscalizaciones específicas de seguimiento de recomendaciones, cuyo único objetivo es comprobar el grado de cumplimiento de las recomendaciones de informes precedentes.

La formulación de recomendaciones a los gestores públicos no es tarea sencilla. Las NFTCu y los manuales establecen algunas reglas⁴³: que no se expresen en modo imperativo; que sean claras y precisas; que concedan margen de actuación suficiente para su puesta en práctica; que sean relevantes y significativas; que se formulen explícitamente para su evaluación y seguimiento; y que propongan acciones que puedan implantarse en un período de tiempo razonable.

⁴² Art. 2.1.f) Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno

⁴³ NT 84-87 de las NFTCu, y manuales de estilo y de formulación y seguimiento de recomendaciones.

El objetivo pretendido es la mejora de la eficacia y de la eficiencia del sector público. El cumplimiento de las recomendaciones se califica de total o sustancial; parcial; en curso; decaído por haber devenido la recomendación inválida o haber desaparecido la deficiencia por cambios legislativos u otras causas; pendiente de valoración; y no cumplida o no subsanada.

El seguimiento de las recomendaciones se ha convertido en una actuación fiscalizadora cada vez más extendida. Su incumplimiento no lleva aparejada la imposición de sanciones por el Tribunal, que cuenta con su *auctoritas* y con el respaldo de la Comisión Mixta para que se cumplan. En la inmensa mayoría de las ocasiones la Comisión hace suyas las recomendaciones e incluso insta al fiscalizado a que adopte medidas adicionales. En correspondencia, el Tribunal realiza también el seguimiento de las resoluciones de la Comisión Mixta.

2.4. La comparecencia ante la Comisión Mixta y la publicación

Una vez aprobados los resultados de la fiscalización, se procede a su inmediata remisión a las Cortes. Concluida la actividad técnica del Tribunal, que ha emitido su opinión, si se trata de una fiscalización financiera, o realizado la valoración acerca del cumplimiento de la normativa, la racionalidad económico-financiera o el sometimiento a los principios de buena gestión por parte de la entidad, programa o actividad fiscalizada, si se trata de cualquiera de los otros tipos de fiscalización, entran en escena las Cortes para llevar a cabo la función política de control.

Habitualmente, el presidente o presidenta del Tribunal presenta en la Comisión Mixta los informes, mociones o notas en los que se exponen los resultados, con carácter previo a la adopción por la Comisión de resoluciones en el ámbito parlamentario; resoluciones que se dirigen, también habitualmente, a los gestores, al Gobierno o al propio Tribunal.

Los datos de comparecencias del Tribunal ante la Comisión Mixta, de informes presentados y de informes pendientes de aprobación, arrojan luz acerca de las relaciones entre ambas instituciones⁴⁴.

⁴⁴ Agradezco a Ángel Cuadrado Iglesias, jefe de negociado de documentación de la Presidencia de la Sección de Fiscalización, las sugerencias y ayuda prestada en la localización y organización de los datos.

La XII Legislatura (19-7-2016/21-5-2019) dio inicio con 113 resultados de fiscalización remitidos por el Tribunal que estaban pendientes de presentación por el presidente ante la Comisión Mixta. Además, durante la legislatura se remitieron 163 nuevos resultados de fiscalización. El presidente compareció ante la Comisión Mixta en veinticinco ocasiones, durante las cuales se presentaron 266 informes⁴⁵. El número de informes presentados en cada comparecencia varió mucho pero, salvo en una en la que se presentó un único informe (10-10-2017), lo habitual fue que el presidente presentara varios informes en la misma sesión (hasta 26 en la comparecencia de 19-4-2017). Al finalizar esta legislatura, estaban pendientes de presentación 9 resultados de fiscalización (10 pero una moción, como se ha indicado, no fue trasladada y caducó).

La XIII Legislatura (21-5-2019/3-12-2019) se caracterizó por su brevedad. Durante ella no se produjo ninguna comparecencia de la presidenta del Tribunal, pero este remitió 20 informes, por lo que a la conclusión quedaban pendientes de presentación 29 informes.

Durante la XIV legislatura (3-12-2019/17-8-2023) el Tribunal remitió 184 informes que, añadidos a los 29 pendientes, sumaron 213. En este período la presidenta del Tribunal compareció en diecisiete ocasiones y presentó 150 informes. Por tanto, a la finalización de la legislatura estaban pendientes de presentación 63 informes.

En la presente legislatura (la XV), el Tribunal ha remitido 47 nuevos informes que, sumados a los 63 pendientes, arrojan la cifra de 110 informes. Durante ese período la presidenta ha comparecido ante la Comisión en cuatro ocasiones, en las que ha presentado 41 informes, lo que significa que estaban pendientes de presentación 69 informes⁴⁶.

Estas comparecencias suscitan varias cuestiones. La primera se refiere a la publicidad de los informes. El Tribunal los aprueba, se presentan en la Comisión Mixta –en ocasiones transcurren años hasta que esto sucede–, la Comisión aprueba las resoluciones correlativas y, por último, resoluciones e informe (moción o nota) se publican en el BOE.

⁴⁵ El esfuerzo realizado en la XII Legislatura fue decididamente espectacular (Suárez Lamata, 2019, p.26).

⁴⁶ A 5 de septiembre de 2024.

De la misma manera que el Tribunal viene acercando el control a la gestión, el lapso entre la aprobación del informe y su presentación se ha reducido igualmente. No obstante, la realidad parlamentaria tiene unos tiempos diferentes de los de la actividad técnica en que consiste la fiscalización, que es permanente.

España ha vivido recientemente dos legislaturas cortas: durante la XI (13-1-2016/19-7-2016) tuvo lugar una única comparecencia del presidente, y durante la XIII no se celebró ninguna. Sin embargo, el Tribunal siguió aprobando y remitiendo informes.

La actividad parlamentaria y la técnica no obedecen a la misma lógica, o no lo hacen siempre. Esta circunstancia tendría consecuencias para la publicidad de los resultados si no fuera porque las tecnologías han permitido salvar el desfase temporal entre aprobación del informe, aprobación de la resolución de la Comisión y publicación de ambos en el BOE.

En efecto, los informes aprobados por el Pleno, junto con las alegaciones, se incorporan al portal web del Tribunal dentro de las veinticuatro horas siguientes a su remisión a las Cortes; e, incluso, el día siguiente al de la aprobación del informe, la nota de prensa y el resumen del informe se publican en el portal web (NP 81-83 NFTCu). La deferencia a la institución parlamentaria se cumple al publicar el informe cuando se tiene constancia de que ha tenido entrada en las Cortes, pero no se espera a la presentación en la Comisión Mixta para la publicación sino que opera el principio de publicidad activa.

Las Cortes son el principal destinatario, pero no el único, de los resultados de la fiscalización. Estos se remiten igualmente al fiscalizado e incumben no solo a los representantes de los ciudadanos sino también a estos últimos. Por tanto, no es imprescindible la mediación de una resolución parlamentaria para que se conozcan, y el BOE ha dejado de ser el único medio de difusión de los informes. Con su publicación en el portal web del Tribunal se consiguen varios objetivos: inmediatez entre aprobación y publicación y máxima divulgación o transparencia de la actividad del Tribunal.

Una segunda cuestión tiene que ver con la fuerza de las resoluciones de la Comisión Mixta. Los informes aprobados por el Pleno son definitivos. Presentan los resultados, las conclusiones y las recomendaciones alcanzados tras el ejercicio de una actividad

en la que se han empleado técnicas y procedimientos de auditoría rigurosamente normados. El fiscalizado ha tenido la oportunidad de presentar alegaciones, justificaciones y documentación complementaria. Den o no lugar a modificaciones en el anteproyecto de informe, las alegaciones acompañan al informe y tienen la misma publicidad que este, lo que permite al lector interesado formarse opinión.

Por lo tanto, los informes aprobados por el Pleno reflejan la opinión del Tribunal y no necesitan de acto alguno posterior para su perfección. Que determinados informes no se incluyan para su presentación ante la Comisión Mixta; que la convocatoria tenga lugar transcurrido mucho tiempo desde que se aprobaron; que la Comisión asuma parcialmente las conclusiones o recomendaciones, no las asuma o no adopte ninguna propuesta de resolución; o que los considere insuficientes, todo lo más revelaría la inidoneidad de los informes como instrumento de auxilio al control parlamentario en la legislatura de referencia. Sin embargo, el juicio crítico o la opinión técnica manifestados en ellos son inmodificables, aunque las Cámaras no los hayan asumido o tomado en consideración. Sus razones son políticas y ajenas al contenido técnico de los informes, mociones o notas.

Un ejemplo aclarará lo anterior. La contratación de emergencia celebrada para hacer frente a la crisis sanitaria causada por el COVID-19 fue considerada área de riesgo, y el Tribunal incluyó en el programa para 2021 siete fiscalizaciones relativas a los contratos de emergencia celebrados en 2020 en diferentes ámbitos del sector público.

El primero de los siete informes se aprobó el 28-10-2021 y, tras su presentación ante la Comisión Mixta, esta aprobó la resolución de 22-3-2022⁴⁷, que asumía el contenido del informe, así como sus conclusiones y recomendaciones; instaba a los ayuntamientos fiscalizados a adoptar determinadas medidas; e instaba al Tribunal a realizar un informe conjunto de todas las administraciones para tener una visión más global (informes horizontales que, como se indicó, el Tribunal suele realizar habitualmente).

⁴⁷ Se trata del IF núm. 1.452, contratos tramitados de emergencia por ayuntamientos de municipios con población superior a 300.000 habitantes. La RCM de 22-3-2022 se publicó en el BOE de 13-7-2022.

Otros cinco informes se aprobaron entre enero y octubre de 2022⁴⁸, y el séptimo y último se aprobó el 20-12-2023⁴⁹. Estos seis informes se presentaron conjuntamente ante la Comisión Mixta, y esta aprobó unas resoluciones radicalmente distintas de la anterior⁵⁰. Estas resoluciones no solo no asumen los informes respectivos sino que, tras instar a los fiscalizados a adoptar determinadas medidas, instan al Tribunal, «a la vista de las insuficientes explicaciones dadas en la Comisión del día 11 de abril de 2024 sobre las cuestiones planteadas a este informe de fiscalización», a elaborar nuevos informes sobre aspectos variados (solvencia de los contratistas, material recepcionado y devuelto, devoluciones de importes a los fiscalizados, licitación de los contratos con IVA) y, en el caso del informe de CCAA, a redactar un informe sobre los contratos COVID-19 correspondientes al ejercicio 2020, en el que se analicen los efectos que tuvo la actuación del gobierno central en la toma de decisiones sobre las CCAA y su contratación, y que provocaron importantes disfunciones.

Sin embargo, las siete fiscalizaciones se incluyeron en el programa de fiscalizaciones para 2021 por la misma situación de emergencia, y persiguieron idénticos o similares objetivos. Los departamentos ponentes fueron distintos pero homogéneos los procedimientos y las técnicas empleados.

¿Qué había cambiado para que la Comisión Mixta asumiera el primer informe y considerara insuficientes los seis restantes?

Los informes se presentaron en distintas legislaturas y, por tanto, ante diferentes Comisiones: el primero en la XIV Legislatura, los seis restantes en la XV Legislatura. La composición del Pleno del Tribunal varió también entre la aprobación de uno y otros informes por la renovación de la institución fiscalizadora en noviembre de 2021. Pero no es arriesgado atribuir el cambio de criterio de la

⁴⁸ IF núm. 1456, autoridades administrativas independientes, otras entidades públicas y fundaciones estatales, de 27 de enero; IF núm. 1473, administración socio-laboral y de la Seguridad Social, de 26 de mayo; IF núm. 1481, ministerios del área político-administrativa del Estado y sus organismos autónomos, de 28 de julio; IF núm. 1488, comunidades y ciudades autónomas sin OCEX, de 29 de septiembre; e IF núm. 1489, sector público empresarial estatal no financiero, de 27 de octubre.

⁴⁹ IF núm. 1542, ministerios del área de administración económica del Estado y sus organismos autónomos.

⁵⁰ Resoluciones de 30-4-2024, publicadas en el BOE de 5-8-2024.

Comisión principalmente al cambio de la situación de 2022 a 2024, cuando las sospechas e indicios de irregularidades al amparo de la contratación de emergencia se han generalizado y han saltado a los medios de comunicación, generando alarma social⁵¹.

La Comisión Mixta ha reaccionado y ha considerado insuficientes unos informes realizados con la misma metodología del primer informe que fue asumido por la Comisión. Sin embargo, ninguno de los informes desmerece por ello ni pierde un ápice de su rigor. Los siete informes, junto con las resoluciones de la Comisión Mixta, pueden consultarse en el portal web del Tribunal y en el BOE.

Cuestión diferente es la demanda de la Comisión Mixta, que se hace eco del malestar social: el Tribunal tendrá que atender las nuevas solicitudes de informes y ampliar la fiscalización de ciertos aspectos de la gestión contractual que no fueron analizados entonces con la profundidad y extensión que las circunstancias exigen ahora.

V. CONCLUSIÓN

La comprensión adecuada de las instituciones es posible cuando se analiza su trayectoria histórica. Desde esta perspectiva, el Tribunal de Cuentas se ha asentado como institución cuya función principal consiste en la fiscalización de la gestión económico-financiera pública.

Este protagonismo de la función de fiscalización se refleja, de entrada, en la composición y organización del Tribunal: el doble de consejeros y departamentos en la Sección de Fiscalización⁵², mientras que el número de funcionarios que prestan servicios en la primera cuadruplica, aproximadamente, al de la Sección de Enjuiciamiento.

Entre los factores que han contribuido a esta primacía, el primero ha sido el aumento del gasto público y la atención que prestan hoy día la sociedad y sus representantes a la gestión de los recursos públicos. El Tribunal, supremo órgano fiscalizador, presenta los resultados de la función fiscalizadora a las Cámaras parlamentarias, que

⁵¹ Principalmente, supuestas –octubre de 2024– irregularidades en la compra de mascarillas.

⁵² 7 departamentos en la Sección de Fiscalización (8 con la Presidencia de Sección) y 3 en la de Enjuiciamiento (4 con la Presidencia de Sección).

tienen atribuida la función de control. Esa conexión del Tribunal con las Cortes es inexistente en el ejercicio de la función jurisdiccional.

El art. 31 CE de 1978 no enuncia solamente los principios del sistema tributario (apartado primero) sino también el modo de asignación y los criterios a los que debe responder el gasto público (apartado segundo). Así lo justificaba el autor de la enmienda que dio lugar a la inclusión de este último apartado en la CE:

La Hacienda no solamente tiene la mano del impuesto para recaudar el conjunto de los fondos que necesita con objeto de satisfacer las necesidades públicas y atender a los gastos, sino la mano del gasto público que completa, como es lógico, la mano de la imposición. Constituye una incoherencia separar estas manos, ya que la Hacienda podría destruir con la mano del gasto público lo que ha construido y edificado con la mano del impuesto. Por tanto, es un deber de coherencia (Fuentes Quintana; citado en Medina, 2008, p.21).

Otro factor que ha potenciado la función fiscalizadora del Tribunal ha sido la sustitución de la censura de las cuentas, como técnica principal de revisión contable, por la auditoría. La auditoría se menciona por primera vez, tímidamente, en 1988 (art. 27.3 LFTCu), año también en el que se aprobó la primera ley de auditoría del sector privado⁵³. Se instituía así esta técnica de revisión de la información económico-contable, arraigada en otros países y cuya regulación en España resultaba necesaria para acomodar el ordenamiento jurídico a las directivas europeas.

La aparición de la auditoría va a ser determinante para el fortalecimiento de la función fiscalizadora del Tribunal. La función fiscalizadora, desarrollada mediante procedimientos de auditoría, permite presentar los resultados en informes que se ponen a disposición del órgano legislativo y de la opinión pública a medida que se van aprobando.

En un contexto más general, las entidades fiscalizadoras superiores –categoría a la que pertenece nuestro Tribunal de Cuentas– han cobrado una enorme importancia en los últimos tiempos. Estas entida-

⁵³ Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

des se agrupan en organizaciones de carácter internacional y regional⁵⁴ y tienen a la «Declaración de Lima sobre las líneas básicas de la fiscalización»⁵⁵ como carta magna. La pertenencia a una comunidad de instituciones de fiscalización, auditoría o control, que comparten información y experiencias e incluso adoptan un marco normativo profesional común, es un factor que ha contribuido al fortalecimiento de sus miembros y a una mayor resonancia de su misión en el ámbito público, de todo lo cual se beneficia el Tribunal de Cuentas.

Del interés por las EFS se ha hecho eco la Organización de las Naciones Unidas en dos resoluciones que, con el título común de «Promoción y fomento de la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la transparencia de la administración pública mediante el fortalecimiento de las entidades fiscalizadoras superiores», alientan a los Estados miembros a que presten la debida consideración a la independencia y a la creación de la capacidad de las EFS, y a que continúen e intensifiquen su cooperación con la INTOSAI⁵⁶.

El reconocimiento de la mayor relevancia de la función fiscalizadora debería tener reflejo en la estructura organizativa del Tribunal, que fue concebido como órgano jurisdiccional organizado en salas y cuyos consejeros tienen estatus de jueces.

De nuevo Santamaría Pastor (1981, p. 189) resultaba precursor cuando criticaba el excesivo conservadurismo del proyecto de ley orgánica a la hora de diseñar la organización del Tribunal, al que se seguía confiriendo una estructura en exceso judicial:

⁵⁴ Bajo la denominación de «Entidades Fiscalizadoras Superiores» (EFS), *Supreme Audit Institutions* (SAI) en inglés, se conoce a las instituciones de control externo –tribunales de cuentas, contralorías, auditorías generales, auditorías superiores, oficinas nacionales de auditoría o similares–, que se agrupan en la INTOSAI. Nuestro Tribunal forma parte de la INTOSAI y ostenta además la secretaría general permanente de la EUROSAI, la rama europea de la INTOSAI. Todas las EFS ejercen la función auditora y son las de influencia francesa, principalmente, las que tienen también una función jurisdiccional.

⁵⁵ La Declaración de Lima, de 1977, es la carta fundacional de la INTOSAI. Son esenciales los apartados II (Independencia de las EFS respecto de la institución controlada e independencia de sus miembros y funcionarios) y III (Relación con parlamento, gobierno y administración, que establece el deber de la constitución de regular las relaciones entre la EFS y el parlamento, de acuerdo con las circunstancias y necesidades de cada país). La INTOSAI elabora las ISSAI y el código de ética a los que ya se hizo referencia.

⁵⁶ Resoluciones 66/209 y 69/228, aprobadas por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 22-12-2011 y el 19-12-2014, respectivamente.

No entiendo demasiado de estructuras organizativas, pero me temo que el modelo interno a seguir habrá de buscarse en algo más próximo a lo que es una firma privada de auditoría que en la configuración de un Tribunal de justicia.

Y ni siquiera hay que acudir al sector privado para buscar modelos organizativos: las EFS que carecen de función jurisdiccional tienen una estructura orgánica simple, con un número reducido de miembros o, directamente, son unipersonales, y el protagonismo corre a cargo de los directores y de los equipos auditores, todos ellos personal de las instituciones fiscalizadoras, lo que contribuye a la profesionalización.

Así, la reducción del número de miembros de la institución; la clara separación de las funciones fiscalizadora y jurisdiccional, afectada por la participación de los adscritos a la Sección de Enjuiciamiento, y del Fiscal nombrado por el Gobierno, en la función fiscalizadora; el requisito de la procedencia de la judicatura o, al menos, de la necesaria especialización jurídica de los consejeros de Enjuiciamiento son, entre otros muchos, aspectos que podrían ser objeto de consideración en una futura reforma de la legislación del Tribunal.

Por lo demás, su reto principal sigue siendo producir y publicar con rapidez informes de calidad que contribuyan al control parlamentario e informen a la opinión pública acerca del modo como se desarrollan las políticas y se gestionan los recursos públicos; también, que sus recomendaciones ayuden a corregir y mejorar la gestión pública.

Para ello —ya se dijo— hay que fiscalizar ejercicios temporales cercanos, auditar áreas de riesgo y de interés social, y aprobar informes comprensibles, claros y concisos. En esa línea, los últimos informes han reducido su extensión y vienen acompañados de resúmenes que facilitan la comprensión de la información. Una infografía de una página permite al lector conocer el ámbito fiscalizado y las razones por las que se eligió la fiscalización, los objetivos que se perseguían, las conclusiones a las que se ha llegado y qué recomienda el Tribunal para mejorar la gestión. El nuevo formato facilita el acceso a toda clase de público.

El control interno de calidad de los procedimientos de fiscalización, una respuesta a la vieja pregunta de quién controla al con-

trolador, constituye otro reto, que se traduce en promover la mejora continua de la calidad; adoptar buenas prácticas en la planificación y en la ejecución de la función de fiscalización; y verificar internamente si el trabajo se ha realizado de conformidad con las normas aplicables a los procedimientos, si se han logrado los objetivos de la fiscalización y si se han sustentado adecuadamente las conclusiones. La solvencia en la fundamentación de las conclusiones y de las recomendaciones mide la calidad técnica del trabajo fiscalizador de la institución y lo hace relevante a lo largo del tiempo, con independencia de las circunstancias⁵⁷.

Una última reflexión acerca de las comparecencias en la Comisión Mixta. Su objeto es presentar los informes y ofrecer alguna explicación o aclaración si se requieren, pero no fiscalizar al Tribunal, cuya labor ha concluido. Por lo demás, cabe preguntar acerca de la idoneidad de comparecencias en las que se presenta un número elevado de informes en una sola sesión. Reducir este número o, incluso, presentar solo los documentos más relevantes; y contemplar la comparecencia de los gestores fiscalizados para que informen sobre el curso que van a dar o han dado ya a las recomendaciones, son algunos aspectos que podrían mejorar las relaciones entre el Tribunal y las Cortes Generales.

El Tribunal de Cuentas del siglo XXI ha ido mucho más allá de lo que la historia permitía vislumbrar y el constituyente sospechaba cuando fue creado en el siglo XIX y reinstaurado en 1978. La apertura a la sociedad y la transparencia mediante la publicidad inmediata y la accesibilidad de sus informes son un avance del Tribunal. No obstante, la relación con las Cortes Generales sigue siendo su principal razón de ser.

BIBLIOGRAFÍA

- AAVV. (1999). *Quenta y razón de los caudales públicos. 1874-1999*. Exposición y catálogo conmemorativos de la constitución formal en 1874 de la Intervención General de la Administración del Estado. IGAE.
- FERNÁNDEZ PIRLA, J.M. y SALA SÁNCHEZ, P. (1987). El Tribunal de Cuentas, ayer y hoy. *Servicio de publicaciones del Tribunal de Cuentas*.

⁵⁷ NP 97-101 de las NFTCu.

- GARCÍA-PELAYO, M. (1981). El «status» del Tribunal Constitucional. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 1, pp. 11-34.
- MANTECA VALDELANDA, V. (2002). *Formación del control externo del sector público en la España contemporánea. El Tribunal de Cuentas: origen y evolución*. Sindicatura de Comptes.
- MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L. (1989). *Dos sentencias de interés para el concepto de Administración pública*. RAP núm. 118, enero-abril 1989, pp. 221-240.
- MEDINA GUIJARRO, J. (2007). La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas en relación con el principio de transparencia en la elaboración de los presupuestos de las entidades del sector público. *Revista Española de control externo*, 25, pp. 15-46.
- MEDINA GUIJARRO, J. (coord.) (2008). *Código del Tribunal de Cuentas*. Thomson-Aranzadi.
- MENDIZÁBAL ALLENDE, R. de (2000). *El Tribunal de Cuentas y el nacimiento de la Administración contemporánea*. Instituto de Estudios Fiscales.
- NIETO, A. (1996). *Los primeros pasos del Estado constitucional. Historia administrativa de la Regencia de María Cristina de Borbón*. Ariel.
- NÚÑEZ PÉREZ, M. (2002). Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: fiscalización. *Revista española de control externo*, 12, fascículo 2, pp. 173-201.
- PÉREZ GALDÓS, B. (1997). *Miau*. Alianza Editorial, Biblioteca 30 Aniversario.
- PÉREZ TÓRTOLA, A. (2002). Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: enjuiciamiento. *Revista española de control externo*, 12, fascículo 2, pp. 203-214.
- SALA SÁNCHEZ, P. (1990). La Constitución, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y su Ley de Funcionamiento. (Reflexiones a propósito de la constitucionalidad de esta última norma y de su adecuación a la Ley Orgánica 2/1982). *Revista de Administración Pública*, 122, pp. 131-152.
- SANTAMARÍA PASTOR, J.A. (1982). Las funciones del Tribunal de Cuentas. En *II Encuentros del Tribunal de Cuentas*. Crónica 1981 (primer volumen, pp. 181-203). Tribunal de Cuentas.
- SECRETARÍA GENERAL DEL CONGRESO DE LOS DIPUTADOS (1987). *Funcionamiento del Tribunal de Cuentas*. Documentación preparada para su tramitación.
- SUÁREZ LAMATA, E. (2019). 40 años del Tribunal de Cuentas y la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas. *Revista Española de control externo*, 60, pp. 24-33.

- VELARDE FUERTES, J. (2002). Utilidad del control interno para el control externo: propuestas para una mayor eficacia. *Cuenta con IGAE*, 5, pp. 46-62.
- VICENTE MARTÍN, C. de, VEGA BLÁZQUEZ, P. de y SÁNCHEZ DEL ÁGUILA, M.A. (2007). Las competencias del Tribunal de Cuentas en relación con el proceso de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y el principio de transparencia. *Revista Española de control externo*, 25, pp. 47-79.