

# ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE EL ARTÍCULO 136 DE LA CONSTITUCIÓN. ANÁLISIS PARTICULAR DEL INFORME QUE DEBE REMITIR EL TRIBUNAL DE CUENTAS ANUALMENTE A LAS CORTES

JOSÉ JOAQUÍN GARCÍA-PANDO MOSQUERA(\*)

MARÍA DEL VALLE FERNÁNDEZ JIMÉNEZ(\*\*)

**SUMARIO :** I.-PLANTEAMIENTO. II.— UNA VUELTA A LOS ORÍGENES: LA MEMORIA —DICTAMEN SOBRE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DE 1978; EL DICTAMEN ELABORADO POR LOS SERVICIOS JURÍDICOS DE LA SECRETARÍA DEL CONGRESO SOBRE LA TRAMITACIÓN PARLAMENTARIA QUE HABRÍA DE DARSE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO Y EL DICTAMEN FINAL DEL PLENO DEL CONGRESO, DE 28 DE JUNIO DE 1984: A) ANTECEDENTES; B) EL DICTAMEN SOBRE LA TRAMITACIÓN PARLAMENTARIA DE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DE 1 DE DICIEMBRE DE 1983; C) EL DICTAMEN DEL PLENO DEL CONGRESO DE 28 DE JUNIO DE 1984. III.— LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO: A) BREVE RESEÑA HISTÓRICA; B) LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO EN LA ACTUALIDAD; C) A MODO DE CONCLUSIÓN. IV EL INFORME ANUAL DEL ARTÍCULO 136.2 DE LA CONSTITUCIÓN: A) NORMATIVA REGULADORA; B) LA BREVE HISTORIA DEL INFORME ANUAL; B.1) ETAPAS EN EL CAMINO; B.2) ANÁLISIS PARTICULAR DE LOS ANTECEDENTES DEL ACUERDO PLENARIO DE 28 DE JUNIO DE 2001 Y

---

(\*) Letrado del Tribunal de Cuentas

(\*\*) Auditora del Tribunal de Cuentas

DE LA MOTIVACIÓN DE LA MEMORIA DE ACTUACIONES DE LOS EJERCICIOS 1999, 2000 Y 2001; c) UNA PROPUESTA DE INFORME ANUAL PARA EL FUTURO.

## I. PLANTEAMIENTO.

En febrero de 2014, en un acto conmemorativo del 140 aniversario de la Intervención General de la Administración del Estado, comenzaba D. ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREIJO la exposición de su lección magistral formulando la siguiente cuestión: ¿por qué el debate del Presupuesto, que históricamente ha constituido la más alta expresión del poder del Parlamento y del control sobre el Gobierno, ha perdido importancia hasta convertirse en un debate ritual dirigido más hacia cuestiones políticas generales que pudieran atraer la atención de la opinión pública hacia tal o cual partido político o a exigencias clientelares de determinados grupos sociales que hacia un examen serio y riguroso de las grandes decisiones de gasto y su coherencia con la ordenación de la economía?.

Durante el desarrollo posterior de su conferencia fue dando respuestas a tal cuestión, desgranando y analizando las diversas causas que llevan a tal estado de cosas, enumerando entre las mismas y de forma muy principal, citando a GARCIA AÑOVEROS, la circunstancia de que la Constitución concibe el presupuesto «como una cuestión de poder *político* y de equilibrio entre poderes, no de equilibrio económico».

A propósito de la institución presupuestaria, la doctrina ha venido a concluir, de forma prácticamente unánime, en la existencia de una tremenda desigualdad de condiciones y medios del Parlamento frente al Ejecutivo; MARTÍNEZ LAGO ha descrito la situación en lo referente al debate y votación del presupuesto, utilizando una expresión que ha tenido amplio eco, como de pérdida de la centralidad parlamentaria(1), deteniéndose a analizar las causas que a su juicio lo provocan.

---

(1) Vid M.A. MARTÍNEZ LAGO, “El control parlamentario sobre el presupuesto público” en Presupuesto y Gasto Público 48/2007. En relación a la señalada pérdida de centralidad parlamentaria, dicho autor distingue entre causas internas y externas al debate en el Parlamento. Entre las primeras señala la frecuencia con la que el Gobierno incumple la obligación de remitir una memoria económica de los proyectos de ley, lo que supone una omisión de los antecedentes necesarios para pronunciarse sobre los mismos; entre las causas externas señala el uso excesivo por el Gobierno de la figura de los decretos-leyes y, como tercera causa, la

La desigualdad de la que hablamos no sólo se hace patente en el momento del debate y votación del presupuesto, sino también en el momento de su control, debiendo además tenerse siempre presente el carácter cíclico del mismo así como la importancia adquirida en el documento presupuestario por las obligaciones financieras de carácter plurianual, de suerte que se puede decir que el control que se hace sobre cómo se ha ejecutado el presupuesto de un determinado ejercicio tiene, o puede tener, influencia decisiva de cara a la planificación presupuestaria no sólo del ejercicio siguiente sino también de ejercicios posteriores.

CAZORLA PRIETO, en un artículo publicado en el año 1981, puso de relieve que los obstáculos que el Parlamento encuentra «para llevar a cabo la mentada fiscalización son ingentes. La realidad nos demuestra la dificultad técnica que entraña la tarea; la complejidad de los instrumentos que en materia económica se utilizan; la pluralidad de figuras con las que actúa el sector público; el volumen del gasto público, aplastante desde tantos puntos de vista; los escasos medios tanto materiales como personales con los que, con frecuencia y particularmente en el caso español, cuentan los Parlamentos; las limitaciones tanto temporales como materiales que empañan la actividad económica de las Cámaras en general y su acción fiscalizadora en particular, esta contundente realidad –decimos– demuestra lo desamparado de las Cámaras en cometido tan relevante para ellas y para el equilibrio de poderes.

En este conjunto de circunstancias el Tribunal de Cuentas encuentra su auténtico significado como institución que, sin perjuicio de su rico pasado, alcanza toda su razón de ser en el seno de lo que hemos llamado Estado contemporáneo(2)».

La Constitución consagra al gasto público cuatro artículos; uno de ellos, el artículo 31.2, ubicado en la parte dogmática, entre los “derechos

---

facultad concedida en el artículo 55.3 de la Ley General Presupuestaria al Gobierno para autorizar los créditos extraordinarios y suplementarios para atender obligaciones del ejercicio corriente, siempre que se financien dichas variaciones con baja en el fondo de contingencia.

(2) Vid. L.M. CAZORLA PRIETO “Relaciones del Tribunal de Cuentas con las Cortes Generales”, Crónica 1981.

y deberes de los ciudadanos”, y el resto en el Título VII, consagrado a Economía y Hacienda, en cuyos artículos 134 y 135 se establecen los principios básicos y reglas fundamentales a los que deben sujetarse las leyes de presupuestos y el gasto público, dedicando el artículo 136 al Tribunal de Cuentas, órgano al que constitucionalmente se le atribuye la función técnica de asistir al Parlamento en el control del gasto público y en los términos indicados en el referido artículo.

«1. 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.

2. Las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste.

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.»

Tiene, por lo tanto, el Tribunal de Cuentas dos mandatos fijados directamente en el texto constitucional que se constituyen en eje central de su función fiscalizadora:

1. examinar y comprobar la Cuenta General del Estado; o mejor y más propiamente dicho del sector público estatal,
2. remitir a las Cortes Generales un informe anual.

Es objeto de análisis del presente artículo analizar cómo y de qué forma se da cumplimiento, por parte del Tribunal de Cuentas, al mandato constitucional referente al asesoramiento o auxilio que presta a las Cortes el Tribunal de Cuentas para que las mismas puedan realizar su función de control político acerca de cómo se ha gestionado la *res publica*, analizando particularmente la evolución que se observa se ha producido en el informe anual al que se refiere el artículo 136.2 de la Constitución, desde la fecha en que por primera vez fue aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas, referente a las cuentas de 1978, hasta la actualidad.

Nos proponemos ofrecer una exposición sencilla y a modo descriptivo de cómo se ha dado cumplimiento al doble mandato que la Constitución impone al Tribunal de Cuentas en el artículo 136 –examinar y comprobar la Cuenta General del Estado y remitir a las Cortes Generales un informe anual-, primando en todo caso el objetivo clarificador en la argumentación y subordinando a ello la profundización en los distintos problemas que surgen conforme se avanza en el razonamiento.

II. UNA VUELTA A LOS ORÍGENES: LA MEMORIA –DICTAMEN SOBRE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO DE 1978; EL DICTAMEN ELABORADO POR LOS SERVICIOS JURÍDICOS DE LA SECRETARÍA DEL CONGRESO SOBRE LA TRAMITACIÓN PARLAMENTARIA QUE HABRÍA DE DARSE A LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO Y EL DICTAMEN FINAL DEL PLENO DEL CONGRESO, DE 28 DE JUNIO DE 1984.

#### A) Antecedentes.

Para hacernos una idea –una vez transcurridos más de treinta y cinco años de la promulgación de Ley Orgánica 2/82, del Tribunal de Cuentas, de 12 de mayo-, del cambio radical que supuso para la Institución la promulgación de la Ley Orgánica debemos acudir, a efectos comparativos, a la regulación del Tribunal bajo el régimen de la Ley de 3 de diciembre de 1953, sobre Organización, funciones y procedimiento del Tribunal de Cuentas, vigente hasta la promulgación de la normativa dictada en desarrollo de la Constitución y la elección del primer Pleno del Tribunal de Cuentas, una vez restaurada la democracia.

La Ley de 1953 distinguía entre la que denominaba la función fiscal, consistente en poner en conocimiento del Jefe del Estado y de las Cortes, según los casos, la forma en que debían cumplirse las leyes de Presupuestos y demás de carácter fiscal, y la denominada función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, que se concebía como su función principal y comprendía asuntos tan dispares como: a) el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado y la expedición de la certificación de su resultado; b) el examen y fallo de las cuentas que le debían ser rendidas, que comprendía la censura, a efectos de su descargo, de todos los justificantes de los mandamientos de pago emitidos por todos los pagadores tanto a nivel local, provincial como

nacional, pues conforme al Reglamento de 16 de julio de 1935 todas las cuentas debían ser falladas; c) el conocimiento y resolución de los expedientes administrativo-judiciales de alcance y reintegro; y d) los expedientes de cancelación de fianzas.

La promulgación de la Constitución y, posteriormente de la Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de Cuentas, de 12 de mayo, dotó al Tribunal de Cuentas del *status* jurídico propio de los órganos de control de los estados democráticos modernos, lo cual se hizo patente no sólo desde el punto de vista de “visibilidad institucional”, pues pasó de ser un órgano calificado legalmente como administrativo-judicial y dependiente del Ministerio de Hacienda a ser un órgano con pleno reconocimiento constitucional, sino también –y fundamentalmente– en el ámbito de sus funciones, las cuales fueron reconocidas como independientes, tanto en el ámbito de la fiscalización, que pasó a ser la predominante, como del enjuiciamiento, poniendo con ello fin a la confusión existente entre ambas funciones con anterioridad a la promulgación de la Ley Orgánica.

En julio de 1982 fueron nombrados los Consejeros de Cuentas que formarían el primer Pleno del Tribunal de Cuentas regulado bajo las premisas constitucionales antes referidas que, inmediatamente, dio las instrucciones oportunas a fin de organizar los trabajos para presentar a las Cortes Generales el primer informe del Tribunal de Cuentas.

El 4 de octubre de 1983 fue aprobada –por el Pleno del Tribunal de Cuentas– la denominada Memoria-Dictamen sobre la Cuenta General del Estado de 1978: un documento que consta de tres volúmenes(3),

---

(3) En este sentido es de destacar y agradecer al Pleno y al servicio de informática del Tribunal de Cuentas la iniciativa y el esfuerzo realizado por volcar todos los informes de fiscalización en la página web.

El primero de los volúmenes, constitutivo propiamente del Dictamen de la Cuenta General del Estado y de los Organismos Autónomos, está dedicado a la comprobación de las cuentas rendidas por la Intervención General del Estado respecto de la Administración del Estado y los Organismos Autónomos y a la Declaración que le merecían las cuentas rendidas; el segundo dedicado al Informe que realiza el propio Tribunal sobre las cuentas de la Seguridad Social y las sociedades estatales –que no rendían cuentas a la Intervención del Estado conforme al régimen presupuestario del año 77– así como a los Informes complementarios (básicamente sobre contratación y sobre actuaciones jurisdiccionales), sumando un total de 198 páginas, y el último volumen incluye un cuadro de cuentas.

En todo caso, el análisis efectuado es meramente numérico contable.

disponible en la página web del Tribunal de Cuentas, dando así comienzo a una nueva etapa en la larga historia del Tribunal de Cuentas.

B) El Dictamen sobre la tramitación parlamentaria de la Cuenta General del Estado de 1 de diciembre de 1983.

Con ocasión de la Memoria-Dictamen referida, los Servicios Jurídicos de la Secretaría del Congreso emitieron, a petición de la Mesa del Congreso, un *Dictamen sobre Tramitación parlamentaria de la Cuenta General del Estado*(4), fechado el 1 de diciembre de 1983, en relación con: I: la posición constitucional del Tribunal de Cuentas y sus relaciones con las Cortes Generales; II: las funciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas, distinguiendo al efecto entre la que denomina la técnico-contable y la de enjuiciamiento y; III la tramitación parlamentaria de la Memoria-Dictamen sobre la Cuenta General del Estado.

### I. *Naturaleza jurídica del Tribunal de Cuentas.*

Si bien hoy en día no suscita duda alguna la posición constitucional del mismo respecto de otros órganos del Estado, lo cierto es que en 1983 todavía había quien discutía la naturaleza del Tribunal de Cuentas.

El Dictamen abordó en primer término –partiendo de la distinción entre órganos constitucionales y de relevancia constitucional– la cuestión de la configuración del Tribunal de Cuentas a efectos de encuadrarlo dentro de una u otra categoría, cuestión ésta que a nuestro juicio no presentaba grandes complicaciones, pues el Tribunal de Cuentas no venía enumerado entre los órganos legitimados para promover un conflicto de competencias ante el Tribunal Constitucional –que son los únicos de naturaleza propiamente constitucional– conforme al artículo 59.3 de la Ley Orgánica 2/1979 del Tribunal Constitucional en su redacción original; igualmente analizó la cuestión de su dependencia respecto de las Cortes así como el ámbito respecto del que era predicable dicha relación de dependencia y las formas de relación en particular entre las Cortes y el Tribunal de Cuentas.

---

(4) Publicado en la Revista de las Cortes Generales, número 2 – 1984 – II. NOTAS Y DICTÁMENES – Pág. 115-124

Sobre las cuestiones señaladas el Dictamen vino a concluir en lo siguiente:

- el Tribunal de Cuentas no es un órgano de naturaleza constitucional sino de relevancia constitucional, cuestión ésta que por otra parte había ya zanjado el Tribunal Constitucional en Sentencia 1981/3, de 28 de julio;
- se negó que fuera un órgano parlamentario;
- expresamente se señala que “depende directamente de las Cortes y ejerce por delegación de éstas no todas sus funciones –no desde luego la llamada función jurisdiccional– sino sólo, como dice el artículo 136.1, la función de «examen y comprobación de la Cuenta General del Estado». (este inciso fue añadido en el debate constituyente, ya que en el texto inicial la dependencia respecto de las Cortes era general)”;
- ejerce sus funciones con plena independencia, tanto respecto del sujeto a fiscalizar como respecto de las propias Cortes;
- es un órgano necesario en el ejercicio de las funciones que tiene constitucionalmente encomendadas, no pudiendo ser sustituido por las Cortes en el ejercicio de las mismas.

## II. *Funciones del Tribunal de Cuentas.*

1.- La denominada función técnico-contable: el Dictamen del artículo 10 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (en adelante LOTCu).

El Dictamen denomina función técnico-contable a la consistente en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado (artículo 136.1 CE).

En relación a dicha función, y a parte de reiterar lo ya señalado de que es la única en la que el Tribunal ejercita una competencia por delegación de las Cortes Generales, el Dictamen vino a concluir en lo siguiente:

- el Tribunal se limita a realizar un estudio técnico contable de la Cuenta General presentada por la Intervención General del Estado con el objeto de comprobar que refleja exactamente la ejecución

real operada del Presupuesto del Estado. Esto es, el Tribunal de Cuentas investiga lo que ha sido la ejecución del Presupuesto, la compara con la Cuenta General presentada, y hace la consiguiente propuesta a las Cortes;

- se trata, pues, de un dictamen no legislativo del Tribunal de Cuentas –no de un proyecto de ley–, que el Parlamento puede o no aprobar, sin perjuicio de que las Cortes puedan formular observaciones al dictamen realizado por el Tribunal.

2. La denominada función de enjuiciamiento: el Informe del artículo 13 LOTCu.

Se hace necesario, a fin de disipar cualquier equívoco que pueda surgir, que el Dictamen no utiliza la expresión “función de enjuiciamiento” en el sentido de identificarla o asimilarla a la función jurisdiccional que ejerce el Tribunal de Cuentas, sino atribuyéndole el significado de emitir un juicio u opinión, esto es, en el sentido de lo que se conoce como función fiscalizadora.

Así, expresamente deja sentado que la «función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas sobre la Cuenta General no sólo se limita a una labor técnico contable de «lo que ha sido» la ejecución del Presupuesto (art. 10 L. O. Tribunal de Cuentas), sino que se extiende a lo que debía haber sido tal ejecución. Es decir, debe emitir un juicio de oportunidad».

La base constitucional de ese juicio de oportunidad lo sitúa el Dictamen en el artículo 31.2 de la Constitución: «El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los principios de eficiencia y economía», encomendando al Tribunal de Cuentas la tarea de verificar si se han cumplido tales principios, tal y como resulta del artículo 9.1 de la LOTCu que señala: «La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía».

A estos efectos, el Dictamen refleja literalmente lo siguiente respecto al Informe Anual:

“Tal control de la eficiencia y economía en la gestión del Estado, algo bastante más amplio que el mero control de legalidad, no hace sino adecuarse al artículo 4° de la importante «Declaración de Lima sobre las líneas básicas de fiscalización», como fue recordado en el debate de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas por el Diputado señor Padrón Delgado (Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, 23 de febrero de 1982, núm. 216, pág. 12762):

La tarea tradicional de las entidades fiscalizadoras superiores es el control de legalidad y regularidad de las operaciones. A este tipo de control, que sigue manteniendo su importancia y trascendencia, se une el orientado hacia la rentabilidad, utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones estatales, que no sólo abarca a cada operación, sino a la actividad total de la Administración, incluyendo su organización y los sistemas administrativos.

En esta labor de enjuiciamiento que debe realizar el Tribunal de Cuentas aparece muy clara ya la perspectiva política y de control de la actividad económico-administrativa. Tal control es, como se sabe, típicamente parlamentario.

El instrumento constitucionalmente establecido para conectar aquí Tribunal de Cuentas y Cortes es el Informe anual que el Tribunal de Cuentas debe remitir a las Cortes (artículo 136.2 CE). El contenido de dicho Informe se precisa por el artículo 13.1 de la LOTCu de la siguiente forma:

«El Informe o Memoria anual que el Tribunal debe remitir a las Cortes Generales en virtud del artículo 136.2 de la Constitución, comprenderá el análisis de la Cuenta General del Estado y de las demás del sector público.»

Es decir, que la Cuenta General del Estado es objeto primordial de ese fundamental informe, el cual constituye la culminación de la función fiscalizadora que tiene atribuida el Tribunal de Cuentas»”.

3.- Unificación de la función técnica y la función de enjuiciamiento: la Memoria-Dictamen.

Tal y como hemos hecho referencia anteriormente, el Dictamen de referencia fue solicitado por la Mesa del Congreso con ocasión del primer Informe rendido a las Cortes –con fecha de rendición el día 15 de octubre de 1983– por el primer Pleno Tribunal de Cuentas (denominado por el Tribunal de Cuentas Memoria-Dictamen), constituido tras la promulgación de la Ley Orgánica 2/1982, referente a la comprobación de la Cuenta General del Estado de 1978. Se pronunciaba, por tanto, respecto de una materia que constituía una auténtica novedad en la vida parlamentaria española tras la aprobación de la Constitución de 1978.

El Dictamen juzgó de forma muy positiva el hecho de que el Tribunal de Cuentas unificara, en un único documento, el Dictamen sobre la Cuenta General del Estado (artículo 10 de la LOTCu) y el Informe Anual (artículo 13 LOTCu), manifestando lo siguiente:

Después de distinguir la función jurisdiccional de la fiscalizadora señala que, de esta última función, se derivan dos documentos, que se corresponden con las dos perspectivas controladoras desde las que actúa el Tribunal de Cuentas:

- Dictamen sobre la corrección contable de la Cuenta General (Control de legalidad). Artículo 10 LOTCu.
- Informe anual a las Cortes analizando la Cuenta General (Control de eficiencia y economía). Artículo 13 LOTCu ».

Por ello concluye que el Tribunal de Cuentas interpretó acertadamente «el sentido de su función fiscalizadora, concibiendo el control de legalidad, eficiencia y economía como de naturaleza unitaria, dado que operan sobre un mismo objeto: la Cuenta General».

Y a continuación reproduce los razonamientos ofrecidos por el Tribunal de Cuentas:

«El Tribunal de Cuentas ha tenido que plantearse y resolver las posibles relaciones o diferencias existentes entre los artículos 10 y 13 de la LOTCu y ha entendido que el primero hace referencia a la verificación estrictamente contable de la Cuenta General del Estado,

mientras que el segundo se refiere al juicio de valor sobre la gestión económica.

Aunque no fuera correcta nuestra interpretación, razones prácticas impiden que, para el ejercicio de 1978, el Tribunal entre en un estudio analítico de la Cuenta General del Estado que comprenda la fiscalización de la gestión económica del mismo y del resto del sector público, tal como prevé el artículo 13, cuando el Tribunal no dispone de la información necesaria.

Sin embargo el Tribunal, dentro de sus posibilidades, ha creído conveniente hacer una referencia a lo que ha de constituir en el futuro una parte importante del contenido de su función fiscalizadora, y de aquí la denominación del presente documento que se titula «Memoria-Dictamen» para destacar que comprende dos aspectos: 1) por una parte, el Dictamen referido a la Cuenta General del Estado, como la misma es concebida en el artículo 132 de la LGP, y en el que se apoya la correspondiente propuesta de calificación definitiva que exige el artículo 10 de la LOTCu, y 2), por otra, se apunta hacia el horizonte de la Memoria prevista en el artículo 13 de dicha Ley.»

Con ello, el Tribunal sienta un precedente para futuras propuestas a las Cortes, y corrobora definitivamente nuestra opinión de que tal documentación no tiene la forma –ni por tanto la tramitación– de un proyecto de ley.

### III. *Tramitación parlamentaria de la Memoria-Dictamen sobre la Cuenta General del Estado.*

Por último el Dictamen se ocupó de la tramitación que había de darse a la Memoria-Dictamen de la Cuenta General del Estado, una vez recibida en las Cortes, reconociendo la potestad de estas para aprobar, denegar o formular observaciones a la Memoria o Informe del Tribunal, pero sin poder sustituirle en su función de censura de la Cuenta.

Regulan la materia el Reglamento del Congreso, que se ocupa de los informes remitidos por el Tribunal de Cuentas dentro del Título XI

dedicado al examen y debate de comunicaciones, programas o planes del Gobierno y otros informes (artículos 198 y 199) y la Disposición Transitoria primera de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, guardando silencio el Reglamento del Senado.

El artículo 199.1 del Reglamento señala: «Recibido el informe anual del Tribunal de Cuentas, se procederá conforme a lo establecido en el artículo anterior.»

Por su lado, el artículo 198, al que remite el 199, dice así: «1. Si el Gobierno remitiera un programa o plan requiriendo el pronunciamiento del Congreso, la Mesa ordenará su envío a la Comisión competente. 2. La Mesa de la Comisión organizará la tramitación y fijará plazos de la misma. La Comisión designará, en su caso, una Ponencia que estudie el programa o plan en cuestión. El debate en la Comisión se ajustará a lo previsto en el Capítulo anterior, entendiéndose que el plazo para presentación de propuestas de resolución será de tres días, si la Mesa del Congreso hubiera decidido que aquéllas deban debatirse en el Pleno de la Cámara».

De otra parte, la Disposición Transitoria primera de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas dispone lo siguiente:

«1. En los términos que regulen la materia los Reglamentos de las Cortes Generales se constituirá una Comisión Mixta de ambas Cámaras encargadas de las relaciones con el Tribunal de Cuentas, así como de estudiar y proponer a los respectivos Plenos las medidas y normas oportunas.

2. A las reuniones de dicha Comisión podrá asistir, si fuera convocado al efecto, el Presidente del Tribunal de Cuentas».

Tal y como se precisó en el Dictamen, «el debate en Comisión, como señala el artículo 198, se deberá ajustar a lo previsto para las comunicaciones del Gobierno (artículos 196 y 197). Hay que precisar a ese respecto que la posición político parlamentaria que en ese debate ocupa el Gobierno cuando se trata efectivamente de comunicaciones del mismo, no puede ser, obviamente, equiparada a la del Presidente del Tribunal de Cuentas. La presencia de éste en la discusión (Disposición Transitoria 2.<sup>a</sup> de la LOTCu) será, por tanto,

a los meros efectos informativos, pero no en cuanto interlocutor dialéctico de la Comisión.

La decisión resultado de ese debate podrá ser:

- a) Aceptar la Memoria-Dictamen del Tribunal.
- b) Devolver la Memoria-Dictamen para nuevo estudio.

En ambos casos, la decisión deberá ir unida a las observaciones que, a iniciativa de los Grupos Parlamentarios, la Comisión Mixta apruebe.

Las resoluciones de la Comisión serán sometidas posteriormente al Pleno de ambas Cámaras, según prescribe la Disposición Transitoria Primera 1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

En el Pleno el debate se deberá ajustar, por la naturaleza de la decisión, a un procedimiento de totalidad, pudiendo fijar los grupos parlamentarios su posición.

Si las decisiones de ambas Cámaras difirieran habría que reunir de nuevo a la Comisión Mixta para solventar el problema. Si volviesen a diferir, en ese caso habría que entender que el Congreso predomina sobre el Senado, en razón de la preferente posición constitucional ocupada por aquél.

En todo caso, este procedimiento debiera ser objeto de desarrollo en el Reglamento de las Cortes Generales».

Por último, y a los efectos de la publicación de la denominada Memoria-Dictamen del Tribunal de Cuentas, el Dictamen dejó sentado que «dada la dependencia que en el examen y comprobación de la Cuenta General tiene el Tribunal de Cuentas respecto de las Cortes, parece obvio que sólo hasta un pronunciamiento favorable de las Cortes puede publicarse la Memoria-Dictamen».

C) El Dictamen del Pleno del Congreso de 28 de junio de 1984.

Expuesto el Dictamen, resultan de interés particular para nuestro estudio dos cuestiones, si la Cuenta General y el Informe Anual han

de tener o no un tratamiento diferenciado en cuanto a su presentación a las Cortes y la referente al plazo de presentación del mismo.

En relación a la primera de las cuestiones planteadas, ¿Se incluye o no el Dictamen sobre la Cuenta General del Estado dentro del Informe o Memoria Anual que debe remitir el Tribunal de Cuentas anualmente a las Cortes?

Existían dos opiniones respecto a la forma de presentar a las Cortes los resultados de la fiscalización, bien en un documento único que abarcase tanto el dictamen sobre la Cuenta General del Estado a que hace referencia el artículo 10 LOTCu junto con lo que se venía conceptuando como censura general del ejercicio económico presupuestario, esto es lo que resultaría propio del contenido del artículo 13 de la LOTCu, o por el contrario presentarlo en dos documentos, habiéndose decantado el Tribunal de Cuentas, al presentar la Memoria-Dictamen, por la primera opción pero expresando sus dudas y dejando sentado que razones prácticas no habían permitido otra opción respecto al año 1978.

Hemos visto como el Dictamen en sus Apartados II.1 y 2 delimita y distingue ambas funciones, la técnico contable referida al análisis de Cuenta General del Estado y la que denomina como de enjuiciamiento –mejor sería como de opinión– sobre la gestión económica conforme a los principios de eficacia, eficiencia y economía(5). Ahora bien, después de varias lecturas del mismo nos siguen apareciendo zonas de sombra en la inteligencia y correcta interpretación del Dictamen y la razón de ello no es otra que la confusión a la que induce la dicción literal del artículo 13 de la LOTCu, pues vuelve a incluir a la Cuenta General del Estado a propósito del Informe o Memoria Anual, lo

---

(5) Economía: principio de la gestión económico-financiera consistente en alcanzar los objetivos fijados en una organización minimizando el coste de los recursos utilizados.

Eficacia: principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir los objetivos establecidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función.

Eficiencia: principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir la mejor relación posible entre los resultados obtenidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función y los recursos empleados para conseguir aquellos.

que resta claridad a lo que debe ser el objeto específico de ambos documentos.

Sí que supo ver el problema, y encontró la solución, el Pleno del Congreso de los Diputados, que en su sesión de 28 de junio de 1984 aprobó un Dictamen y Resoluciones(6) en relación con la Memoria-Dictamen del Tribunal de Cuentas correspondiente a la Cuenta General del Estado para el ejercicio de 1978. Señaló lo siguiente:

“La Cámara ante las dudas suscitadas por el propio Tribunal sobre la metodología adoptada en las presente Memoria-Dictamen y de cara a futuros ejercicios, considera que, atendidos los extremos a que, por prescripción expresa de dicho artículo 13 ha de extenderse el Informe o Memoria anual y, sobre todo, visto el doble alcance fiscalizador y jurisdiccional que, de conformidad con el artículo 136.2 de la Constitución se deriva de dicha censura general del ejercicio económico-presupuestario, no debe tratarse conjuntamente este documento con el dictamen sobre la Cuenta General del Estado a que hace referencia el precitado artículo 10 de la Ley Orgánica del Tribunal. Dicho tratamiento conjunto conduciría, a juicio de la Cámara, tanto a un incumplimiento del tenor de los precitados artículos de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, como a un posible debilitamiento de la fiscalización del sector público cuyas conclusiones fundamentales y propuestas, «en su caso para la mejora de la gestión económico-financiera» (artículo 14 de igual norma) han de contenerse en el Informe o Memoria Anual.

III. Por todo ello, la Cámara, visto el tenor del artículo 10 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, considera que es éste el precepto que debe ser objeto de cumplimiento y consideración en el presente trámite de dictamen, con especial referencia a la declaración definitiva dictada por el Pleno del Tribunal de Cuentas y elevada a las Cámara con la presente Memoria-Dictamen”.

El Pleno del Congreso de los Diputados no dejó margen de dudas: era necesario distinguir ambos documentos, mereciendo la pena

---

(6) vid. B.O.E. nº 216 de 8 de septiembre de 1984, pág. 26076

destacar que el Pleno del Congreso ya consideró en el año 1984, que el Informe Anual, de contenido fiscalizador, debe contener las conclusiones fundamentales y propuestas para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público.

Resulta igualmente llamativo, por la trascendencia que ello ha tenido con posterioridad para el futuro del Tribunal de Cuentas, que el primer informe sometido a las Cortes una vez aprobada la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas fuera precisamente el correspondiente al ejercicio 1978.

Debe precisarse que la elección de dicho ejercicio no obedeció a un deseo del Pleno del Tribunal de fiscalizar el inicio de la etapa constitucional, sino que coincidió con el año que realmente tocaba fiscalizar debido a la parálisis en la que incurrió el Tribunal en los años transcurridos entre la aprobación de la Constitución y la promulgación de la Ley Orgánica tal y como expresamente se dice en la introducción a la Memoria-Dictamen sobre la Cuenta General del año 1978.

Quiere ello decir que ya en mayo de 1982, al promulgarse la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, existía una brecha temporal de cinco años respecto de los ejercicios que debían ser fiscalizados por el Tribunal de Cuentas, pues además del presupuesto correspondiente al ejercicio de 1978 se habían aprobado y ejecutado los presupuestos correspondientes a los ejercicios de 1979, 1980, 1981 y 1982.

Las consecuencias de tal lapso temporal estimamos que no han sido suficientemente ponderadas. Quizás, la más trascendente para el futuro del Tribunal, como tendremos ocasión de profundizar a lo largo del presente artículo, es la absoluta desconexión entre el control que realiza el Tribunal de Cuentas respecto del ciclo presupuestario al que dicho control debe ir referido, de suerte que el Informe Anual –al igual que la Declaración sobre la Cuenta General- que remite el Tribunal de Cuentas no viene referido al año inmediatamente anterior, sino a tres o cuatro ejercicios anteriores, lo que lleva a que dichos documentos pierdan interés en relación a la finalidad que se les supone, esto es, como instrumento para poder ejercer un adecuado control parlamentario sobre

la acción gubernamental, que exige un mínimo de inmediatez para poder ser tenida por eficaz.

### III. LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO

#### A) Breve reseña histórica.

La obligación de elaborar una Cuenta General del Estado, reflejo de la totalidad de las contribuciones y rentas así como su inversión, se estableció en la Constitución liberal de 1812. Entrado el siglo XX dicha obligación se reforzó con la Ley de Intervención y Contabilidad de 1911 estableciéndose la Cuenta como documento único y encomendándose su formación a la Intervención General del Estado (en adelante, IGAE).

A partir de 1923, con la creación de los Organismos Autónomos, perdió su carácter de documento único, reflejo de la totalidad de ingresos y gastos del sector público estatal.

En 1977 la Ley General Presupuestaria estableció que la Cuenta General del Estado estaría formada por tres cuentas (una para la Administración General del Estado y las otras dos reservadas para los organismos autónomos según su naturaleza, esto es, según fueran administrativos o industriales, comerciales, financieros o análogos), encomendándose su formación a la IGAE; por su parte, las cuentas de la Seguridad Social y las de las sociedades estatales se unirían a la Cuenta General del Estado por el Tribunal de Cuentas.

El Pleno del Tribunal de Cuentas aprobó, el 27 de junio de 1996, una Moción en relación a diversos aspectos relativos a la rendición de cuentas en el Sector Público estatal y al contenido y ámbito de la Cuenta General del Estado, a fin de que por las Cortes Generales se adoptaran las medidas que se proponían, fundamentalmente tendentes a que su ámbito coincidiera material y formalmente con el de los Presupuestos Generales del Estado. Como consecuencia de esa Moción la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en Resolución de 30 de septiembre de 1997, instó al Gobierno a que presentase al Congreso de los Diputados las modificaciones

legislativas que recogieran las propuestas elaboradas por el Tribunal de Cuentas.

Por Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social, se modificó el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, estableciéndose una nueva estructura de la Cuenta General del Estado que pasaría a estar integrada por tres documentos: la Cuenta General de las Administraciones Públicas estatales, la Cuenta General de las Empresas estatales y la Cuenta General de las Fundaciones públicas estatales y disponiéndose que las mismas se formarían por agregación o consolidación de las cuentas individuales de las entidades que en cada caso deban integrarse, manteniéndose dicha estructura en la Ley 47/2003, General Presupuestaria, de 26 de noviembre.

En el año 2005 el Pleno del Tribunal de Cuentas, en sesión de 28 de abril, aprobó una nueva Moción sobre los procedimientos de formación, alcance y contenido de la Cuenta General del Estado y las posibilidades de su consolidación, considerando su viabilidad práctica. Como consecuencia de ello la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas instó al Gobierno, en Resolución de 8 de noviembre de 2005, a que «de acuerdo con lo manifestado por el Tribunal de Cuentas, se avance en el proceso de consolidación de las cuentas de los distintos componentes que conforman la Cuenta General del Estado. En este sentido, se entiende que el ámbito de la Cuenta debe atenerse al de las entidades cuyos presupuestos se aprueban por las Cortes Generales y que en la Cuenta se ha de dar cumplida información respecto a la ejecución del mandato legislativo contenido en la Ley de Presupuestos Generales del Estado y realice los cambios oportunos para ello».

#### B. La Cuenta General del Estado en la actualidad.

Conforme a la redacción dada por la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, a los artículos 130 y 131 de la Ley General Presupuestaria, la Cuenta General del Estado se configura en la actualidad de la siguiente forma:

a) Contenido. el artículo 130 dispone que «la Cuenta General del Estado se formará mediante consolidación de las cuentas anuales de

las entidades que integran el sector público estatal y comprenderá el balance consolidado, la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado, el estado de liquidación del presupuesto consolidado y la memoria consolidada(7).

La Cuenta General del Estado deberá suministrar información sobre la situación patrimonial y financiera, el resultado económico patrimonial y la ejecución del presupuesto del sector público estatal.

A la Cuenta General del Estado se acompañará la cuenta de gestión de tributos cedidos a las comunidades autónomas conforme a lo preceptuado en el artículo 60 de la Ley 22/ 2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias

Cuando hablamos de Cuenta General del Estado ya no nos referimos sólo a aquellas entidades sujetas a presupuesto limitativo a las que se refería la Ley General Presupuestaria de 1977; dado el principio de universalidad presupuestaria consagrado en el artículo 134 CE «los Presupuestos Generales del Estado incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del Sector Público Estatal».

Por ello, se ha hecho coincidir –siguiendo las recomendaciones del Tribunal de Cuentas– el ámbito de la Cuenta General del Estado con el ámbito presupuestario, de suerte que todas las entidades del sector público estatal presentan sus cuentas consolidadas ante el Tribunal de Cuentas para su examen y comprobación por el mismo.

En definitiva, tal y como afirman AZNAR CASTIBLANQUE y RODRÍGUEZ RASO(8), tal ámbito subjetivo es incluso más amplio puesto que ahora cabe incluir las cuentas de las entidades controladas

---

(7) La normativa básica para la elaboración de la cuenta única consolidada se encuentra recogida en la Orden HAP/1489/2013, sobre normas de consolidación contable y en la Orden HAP/1724/2015, sobre elaboración de la Cuenta General del Estado.

(8) Vid. V. AZNAR CASTIBLANQUE y E. RODRÍGUEZ RASO en “La Cuenta General del Estado. Cuenta única” en Revista Española de Control Externo nº 47, págs. 109-149.

directa o indirectamente por la Administración General del Estado que no forman parte del sector público estatal, de las entidades multigrupo y de las entidades asociadas, para lo cual deberán remitir sus cuentas anuales acompañadas, en su caso, del informe de auditoría de la Intervención General de la Administración del Estado dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio económico, definiéndose los conceptos de control, entidad multigrupo y asociadas.

Así, la Ley entiende por control «el poder de dirigir las políticas financieras y la actividad de otra entidad con la finalidad de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio».

Por entidades multigrupo entiende la Ley a aquellas «entidades no controladas por la Administración General del Estado, gestionadas por dicha Administración General u otra entidad controlada por ella, que participan en su capital social o patrimonio, conjuntamente con otra u otras entidades».

Por último, son entidades asociadas aquellas que no estando controladas por la Administración General del Estado, sin embargo en las mismas «dicha Administración General u otra entidad controlada por ella ejercen una influencia significativa por tener una participación en su capital social o patrimonio que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad».

No obstante, y de acuerdo con la Orden HAP/1364/2016, de 29 de julio, las cuentas de las entidades multigrupo y asociadas con participación indirecta de la Administración General del Estado que no formen parte de un grupo consolidado se realizarán a partir de la elaboración de la Cuenta General del Estado de 2017.

b) Formación y remisión de la Cuenta General del Estado al Tribunal de Cuentas. Dispone el artículo 131.1 de la Ley General Presupuestaria que la Cuenta General del Estado se formará por la Intervención General de la Administración del Estado y se elevará al Gobierno para su remisión al Tribunal de Cuentas antes del día 31 de octubre del año siguiente al que se refiera

A estos efectos, la IGAE podrá recabar de las distintas entidades la información que considere necesaria para efectuar los procesos de consolidación contable, no siendo obstáculo la falta de remisión de cuentas por las entidades para que la IGAE forme la Cuenta General con las cuentas que hubiere recibido.

Se podrán consolidar las cuentas de una entidad aunque en el preceptivo informe de auditoría de cuentas se hubiera denegado opinión, emitido informe desfavorable o con salvedades, si bien estas circunstancias se harán constar en la memoria explicativa de dicha Cuenta General.

c) Examen y comprobación por el Tribunal de Cuentas.

Como explicita el artículo 10 LOTCu, el Tribunal de Cuentas, por delegación de las Cortes Generales, procederá al examen y comprobación de la Cuenta General del Estado dentro del plazo de seis meses a partir de la fecha en que las haya recibido. El Pleno, oído el Fiscal, dictará la declaración definitiva que le merezca para elevarla a las Cámaras con la oportuna propuesta, dando traslado al Gobierno.

No existe una posición unánime en la actualidad acerca del cómputo de este plazo de seis meses, habiendo quien considera en el seno del Tribunal de Cuentas que el plazo finaliza con la remisión a alegaciones, como el resto de actuaciones fiscalizadoras. Sin embargo, y con el fin de evitar discusiones estériles, entendemos que el texto legal es claro y no deja margen de dudas: el plazo de seis meses es el que tiene el Tribunal desde que recibe la Cuenta formada por la IGAE hasta que aprueba la Declaración que le merece y la eleva a las Cámaras.

La primera Cuenta General del Estado presentada conforme a la nueva normativa, esto es, una única cuenta y presentada de forma consolidada, fue la correspondiente a 2014.

Si bien no es objeto de este artículo un estudio a fondo de la problemática que suscita la Cuenta General del Estado, ni la bondad, acierto o desacierto de las modificaciones legislativas acometidas, lo cierto es que sí podemos concluir lo siguiente:

i) El plazo previsto para que la IGAE remita al Tribunal de Cuentas la Cuenta General (31 de octubre del ejercicio siguiente) y el señalado para que el Tribunal de Cuentas presente a las Cortes el resultado de su examen (seis meses después, esto es, el 31 de marzo) esto es, quince meses después del término del ejercicio económico de referencia, resulta excesivo para el ejercicio de cualquier función de control.

Cobra todo su sentido la propuesta que, de forma reiterada, viene haciendo el Tribunal de Cuentas en sus dos últimas Declaraciones a las Cortes Generales, a fin de que proponga al Gobierno que adopte las medidas necesarias para que «se fomenten las medidas legislativas tendentes a la reducción, con carácter general, de los plazos establecidos en la actualidad para todos los trámites referentes a la Cuenta General del Estado, con objeto de que la emisión por el Tribunal de Cuentas de la Declaración pueda anticiparse en relación con las previsiones establecidas en la actual legislación y se dote a las Cortes Generales del correspondiente pronunciamiento en un plazo más breve y no alejado en exceso, en el tiempo, del ejercicio económico a que la Cuenta General del Estado se refiera».

Estimamos que existe margen para dicha reducción de plazos, a los efectos de que la IGAE pueda iniciar su trabajo de formación de la cuenta consolidada de la Cuenta General del Estado. En efecto, conforme al artículo 127 de la Ley General Presupuestaria, todas las entidades del sector público «deben formular sus cuentas anuales, de acuerdo con los principios contables que les sean de aplicación, en el plazo máximo de tres meses desde el cierre del ejercicio económico, poniéndolas a disposición de los auditores que corresponda según lo previsto en los artículos 163 (que sujeta a las sociedades mercantiles estatales a la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas) y 168 de esta Ley.

En relación con las sociedades mercantiles pertenecientes al sector público estatal, la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, regula aquellas que están sujetas a auditoría de cuentas; por su lado la Ley de Sociedades de Capital, Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en su artículo 253 prescribe a los administradores la obligación de formular las cuentas anuales de la sociedad, que deberán ser aprobadas en Junta

General Ordinaria, convocada dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio.

Fácilmente se colige que se han de armonizar y sujetar a iguales plazos a entidades sujetas a distintos regímenes jurídicos y económico-financieros (públicos o privados), con las dificultades que ello entraña.

En cualquier caso, teniendo en cuenta el ámbito tan amplio que abarca –y las garantías que ello supone– el ejercicio tanto de la función interventora como del control financiero permanente, respecto al control interno de la gestión económico financiera en las entidades del sector público, estimamos que no habría problema en reducir el plazo de tres meses para la formulación de las cuentas anuales, máxime si se tiene en cuenta que en las entidades con presupuesto limitativo éste se liquida en el mes de enero.

El nudo gordiano surge respecto de las sociedades mercantiles estatales, puesto que escapan al control financiero permanente y sus cuentas han de ser revisadas por un auditor de cuentas privado si cumplen las condiciones que para ello impone la Ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, tal y como resulta del artículo 163 de la Ley General Presupuestaria. Para las mismas habría que replantearse exigir que sus cuentas anuales fueran revisadas por un auditor de cuentas, o que fueran revisadas por la IGAE previamente a su remisión al Tribunal de Cuentas, pues de no ser así se dificultaría enormemente la posibilidad de tal reducción de plazos.

En definitiva, la Ley prima, ante todo, la formación en plazo de la cuenta respecto a la completa exactitud de la misma. Por ello, no cabe oponer como excusa u obstáculo para su formación el hecho de no haberse recibido determinadas cuentas por las entidades, ni resultando tampoco obstáculo para consolidar las cuentas de alguna entidad el hecho de no contar con una opinión del auditor o contar con una opinión desfavorable o con salvedades del mismo, máxime si se tiene en cuenta que la formación de la Cuenta General supone realizar un volumen aproximado de unas 20.000 operaciones de consolidación.

ii) El examen y comprobación que realiza el Tribunal de Cuentas sobre la Cuenta General del Estado, formada por la IGAE, se hace

siguiendo técnicas de auditoría, por ello como se viene señalando en las Declaraciones aprobadas por el Tribunal de Cuentas «las observaciones realizadas a lo largo del informe no deben ser contempladas como una declaración exhaustiva de todas las deficiencias que pudieran existir o de todas las mejoras que pudieran ser efectuadas. En este sentido, de acuerdo con el marco normativo aludido anteriormente que implica la elaboración de la CGE como Cuenta Única Consolidada, el Tribunal incluye en esta Declaración solo aquellas deficiencias que presentan una importancia significativa».

### C) A modo de conclusión.

De lo hasta aquí dicho se infiere la formidable evolución experimentada por la Cuenta General del Estado desde la aprobación de la Constitución de 1978 hasta nuestros días, si bien tenemos que advertir desde este momento que sigue siendo un documento fundamentalmente técnico-contable, que como advierte FERNANDEZ CARNICERO(9) presenta escaso interés para el debate parlamentario, lo cual al parecer constituye un mal endémico en las democracias parlamentarias, y se basa para tal afirmación en la cita literal de Cotteret y Emeri según los cuales «las intervenciones de los parlamentarios en tales debates no suelen exceder de una página (!) del diario oficial», razón por la cual viene a concluir en la escasa relevancia de la Cuenta General del Estado demandando su reformulación.

El citado autor señala como causas del referido desinterés parlamentario las siguientes:

- 1) el tiempo transcurrido desde el cierre del ejercicio al que las cuentas se refieren, lo cual no se ha superado plenamente con la gestión informática de los créditos;
- 2) la dificultad de realizar un doble control político del Gobierno, de pasado y de presente, cuando ya para realizar este último por sí solo, el Parlamento no alcanza con sus medios a poderlo realizar;

---

(9) Vid. C.J. FERNÁNDEZ CARNICERO, “La Cuenta General del Estado ante el Tribunal de Cuentas y ante el Parlamento” en la monografía “Funciones financieras de las Cortes Generales” publicado por el Congreso de los Diputados-Secretaría General, 1985.

3) la imposibilidad fáctica de rectificar las irregularidades cometidas en el pasado por el todopoderoso Leviatán.

Sin ser especialista en la vida parlamentaria, resulta difícil opinar sobre las causas que motivan tal denunciada falta de atención de nuestros parlamentarios hacia el documento que viene a reflejar el resultado de la gestión presupuestaria (y por tanto económica) de los gestores políticos, por cuanto aparentemente debiera suponer una valiosa fuente de información de gran utilidad para poder ser utilizada en los debates de control político.

Además de las causas antes expuestas, ese supuesto desinterés probablemente puede tener que ver, de una parte, con el hecho de que la información que suministra el documento que se eleva a las Cortes sobre la Cuenta General del Estado va referida únicamente al ámbito estatal –a pesar de que, como afirma RODRÍGUEZ BEREIJO(10), los Presupuestos Generales del Estado se han convertido cada vez más en una enorme caja de distribución global de fondos públicos para la financiación de las Administraciones territoriales– desconociéndose el destino final de los fondos gastados por las otras administraciones territoriales; de otra parte en el hecho de que no resulta especialmente interesante a efectos económicos pues no aporta, en tiempo oportuno, datos relevantes, como el déficit, endeudamiento, a nivel económico nacional, etc., que sin embargo son demandados por otras instancias (vgr. Europa, dejando fuera de juego al Tribunal de Cuentas en la verificación de dichas variables) y, por último, en que se trata de un documento excesivamente técnico y complejo, que si bien aporta datos que permiten tener una idea clara y certera acerca de la situación económico-financiera del sector público estatal en un momento determinado, a modo de fotografía, no aporta información alguna acerca de cómo se ha gestionado desde el punto de vista de la eficacia y de la eficiencia, estando reservada esta información al ámbito del Informe Anual o a los Informes específicos sobre determinadas áreas o entidades.

---

(10) Vid. A. RODRÍGUEZ BEREIJO. Conferencia “Una perspectiva constitucional del control del gasto público” impartida el 26 de mayo de 2017 en el Palacio del Senado en la Jornada organizada por la Asociación de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas.

Sin perjuicio de lo hasta aquí señalado debe ponerse en valor la importancia de contar con un instrumento como la Cuenta General del Estado, en cuanto que permite verificar la regularidad financiera-contable de las entidades del sector público estatal, tal y como figura en la última Declaración aprobada por el Tribunal y ofrecer a las Cortes Generales la opinión del Tribunal de Cuentas acerca del destino dado a los fondos públicos provenientes de los impuestos de los contribuyentes.

Cuestiones distintas, y que necesariamente deben ser abordadas, son las de reducción de plazos a fin de que esa Declaración se produzca al menos en el año natural siguiente al ejercicio económico al que va referido, así como la referente a la adecuación de su contenido a fin de verificar las exigencias que demandan las exigencias de consecución de la estabilidad presupuestaria impuestas en el artículo 135 CE.

En este sentido se echa en falta que la normativa actual que regula el contenido y elaboración de la Cuenta General del Estado no haga referencia alguna a las cuentas y estados financieros que el Estado español debe remitir a la Unión Europea en cumplimiento de las exigencias derivadas de las reglas sobre estabilidad presupuestaria.

Quizás convenga detenerse algo más en este punto. La Ley General Presupuestaria dedica su Título V al régimen de contabilidad del sector público estatal, regulando los principios generales y estableciendo sus propios principios de contabilidad pública, su aplicación, las competencias, etc, habiéndose aprobado un Plan General de Contabilidad Pública por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 1037/2010, de 13 de abril.

Uno de los objetivos principales del referido Plan es el de conseguir una mayor armonización internacional por medio de una información contable consistente y comparable entre los distintos países, aspecto éste también puesto de relieve por el Consejo de Estado en el Dictamen sobre nº 63/2010, de 18 de febrero, evacuado sobre dicha normativa. La aproximación y armonización con las normas internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público, aun siendo muy importante, sin embargo no es completa.

Por otra parte está el Sistema Europeo de Cuentas, SEC'2010, que contiene reglas definiciones, nomenclaturas, y normas de contabilidad para elaborar cuentas comparables de acuerdo con las necesidades de la Unión Europea. La información que requiere la Comisión Europea (Eurostat) y que es suministrada por España, se hace conforme al sistema SEC'2010.

Lo cierto es que, a pesar del desiderátum expresado en el Plan General de Contabilidad Pública, el mismo sigue recogiendo los principios y criterios propios de la contabilidad presupuestaria, no siempre coincidentes con los del Sistema Europeo de Cuentas, que por otra parte son los que se aplican con carácter general en los distintos países de la Unión Europea, que desconocen esa dualidad de regímenes y principios de contabilidad pública.

Por ello, a nuestro parecer, resultaría conveniente incorporar los resultados en términos de contabilidad nacional del Sector Público Estatal en la Cuenta General del Estado, incluyendo, a su vez, información sobre los ajustes efectuados para alcanzar el resultado de acuerdo con los criterios del SEC'10 a partir de los Estados que componen la Cuenta General, en la medida de lo posible, ya que los datos de Eurostat realmente tienen mayor relevancia económica, financiera e interés para la sociedad en general por la necesidad de respetar los límites establecidos para el déficit público y deuda pública, a fin de evitar las consecuencias que supone la aplicación del tenebroso Protocolo del Déficit excesivo; no hacerlo supone igualmente privar al Parlamento de un instrumento que puede resultar altamente valioso para el ejercicio de su función de control, si bien hay que recordar que estamos en el procedimiento de examen y comprobación de la Cuenta General del Estado y por ello el Tribunal de Cuentas sólo calcularía las magnitudes correspondientes al sector público estatal, dejando fuera de la misma a las Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

#### EL INFORME ANUAL DEL ARTÍCULO 136.2 DE LA CONSTITUCIÓN

##### A) Normativa reguladora.

I.- El Tribunal de Cuentas de España es miembro de la Organización Internacional de Entidades (INTOSAI), organización no

gubernamental con un estatus especial en el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC), que aprobó en el año 1977 la que se conoce en el ámbito de las Instituciones Superiores de Control como la Declaración de Lima, que junto con la de México del año 2007 —ésta más centrada en la independencia de las entidades fiscalizadoras superiores—, diseñan el marco conceptual básico y establecen las normas fundamentales para el funcionamiento de las entidades fiscalizadoras superiores. Precisamente, el artículo 16 de la Declaración de Lima previene el reconocimiento a nivel constitucional del derecho —y de la obligación de la entidad fiscalizadora superior— a emitir y publicar un informe anual sobre su actividad de control, en los términos que a continuación exponemos:

1. La Entidad Fiscalizadora Superior debe tener, según la Constitución, el derecho y la obligación de rendir informe anualmente al Parlamento o al órgano estatal correspondiente, sobre los resultados de su actividad y publicarlo. Así se garantizan una información y discusión amplias, a la vez que se incrementa la posibilidad de ejecutar las verificaciones realizadas por la Entidad Fiscalizadora Superior.

2. La Entidad Fiscalizadora Superior debe tener la posibilidad de rendir informe sobre hechos de especial importancia y trascendencia entre dos informes anuales.

3. El informe anual tiene que abarcar principalmente la actividad total de la Entidad fiscalizadora Superior; no obstante, en el supuesto de que existan intereses especialmente dignos de ser protegidos o que estén protegidos por Ley, la Entidad Fiscalizadora Superior debe considerarlos cuidadosamente, así como la conveniencia de su publicación.

II.- En línea con lo preceptuado, el artículo 136.2. de nuestra Constitución encomendó al Tribunal de Cuentas la remisión «a las Cortes Generales de un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido».

III.- Por su parte, el artículo 13 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, en desarrollo del precepto constitucional, señala el contenido del Informe Anual:

Así en primer término dice que comprenderá «el Informe o Memoria anual que el Tribunal debe remitir a las Cortes Generales en virtud del art. 136.2 de la Constitución, comprenderá el análisis de la Cuenta General del Estado y de las demás del sector público.

Se extenderá, además, a la fiscalización de la gestión económica del Estado y del sector público y, entre otros, a los extremos siguientes:

a) La observancia de la Constitución, de las Leyes reguladoras de los Ingresos y Gastos del sector público y, en general, de las normas que afecten a la actividad económico-financiera del mismo; con lo que resulta patente el sometimiento al principio de legalidad.

b) El cumplimiento de las previsiones y la ejecución de los Presupuestos del Estado, de las Comunidades Autónomas, de las Corporaciones Locales y de las demás Entidades sujetas a régimen presupuestario público; esto es, el cumplimiento de los objetivos en la actividad financiera.

c) La racionalidad en la ejecución del gasto público basada en criterios de eficiencia y economía.

d) La ejecución de los programas de actuación, inversiones y financiación de las Sociedades estatales y de los demás planes o previsiones que rijan la actividad de las Empresas públicas, así como el empleo o aplicación de las subvenciones con cargo a fondos públicos.

2. Idéntico informe será remitido anualmente a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas para el control económico y presupuestario de su actividad financiera.

3. El Informe contendrá una Memoria de las actuaciones jurisdiccionales del Tribunal durante el ejercicio económico correspondiente.

IV.- Por último, el Preámbulo de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, de 5 de abril, erige a «la Memoria o Informe Anual que el Tribunal debe rendir a las Cortes Generales en cumplimiento de lo establecido en el artículo 136.2 de la Constitución y 13 de su Ley Orgánica, en verdadero eje de su función de control de la actividad económico-financiera del sector público, sin perjuicio de las Memorias extraordinarias y de las propias Cortes», disponiendo en su

artículo 28 la integración de los Informes o Memorias, Mociones o Notas, aprobados por el Pleno del Tribunal, en dicho Informe Anual.

A la luz de lo expuesto, no parece que haya sido suficientemente destacada por la doctrina científica -que prioriza como función del Tribunal de Cuentas la relacionada con el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado- la importancia del Informe Anual, el cual ni siquiera es mencionado en muchos de los manuales y tratados de derecho financiero y presupuestario, obviando con ello la función a la que está llamado a cumplir como documento idóneo para emitir un juicio de oportunidad en el gasto público conforme a los principios consagrados de eficiencia y economía (artículo 31.2 CE). Sin embargo, ello no es sino consecuencia de la forma en que el mismo ha sido conceptualizado y dotado de contenido, a lo largo de estos treinta y cinco años de vigencia de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

## B) La breve historia del Informe Anual.

### B.1) Etapas en el camino

De una simple consulta con la página web del Tribunal de Cuentas podemos distinguir las siguientes etapas o momentos en la vida del Informe Anual:

a) Primera etapa: (años 1983 a 1986). Inexistencia de Informe Anual: se corresponde con los ejercicios fiscalizados de 1978 a 1982.

Tras aprobarse la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, en mayo de 1982, y tomar posesión el nuevo Pleno, en julio de ese mismo año, el Tribunal hubo de ponerse al día en sus trabajos de fiscalización.

El primer, y grave, problema que se encontró el Pleno tras su toma de posesión, fue la escasez de efectivos. Para hacernos una idea, el Cuerpo de Censores (antecedente de los actuales Cuerpos de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas) no superaba en aquellos años el número de 30 miembros en activo -con el régimen de dedicación e incompatibilidades propio de aquella época- los cuales, además, si bien eran reconocidos como especialistas en el

ámbito económico-financiero y contable no habían sido formados ni tenían experiencia práctica en la realización de auditoría moderna, que es lo que de un día para otro se les demandaba y para lo cual se precisaba la necesaria formación, puesto que venían de ejercer sus funciones bajo el régimen de la Ley de 1953, centrada en el examen de la Cuenta General del Estado.

Por esta razón, es comprensible que el Tribunal de Cuentas sólo rindiera a las Cortes Generales, en relación al periodo 1978 a 1982, los Dictámenes correspondientes a las Cuentas Generales de dichos ejercicios(11), a las que denominó Memoria-Dictamen y que básicamente constituyen un análisis de la Cuenta General del Estado a lo que se une los Informes sobre las Cuentas de la Seguridad Social y de las Sociedades Estatales.

No obstante, sin perjuicio de lo señalado, aparte se realizaron un total de 36 Informes de Fiscalización extraordinarios sobre materias específicas y se elevaron 3 Mociones a las Cortes.

b) Segunda etapa (años 1987 y 1988): El Informe Anual es aprobado por el Pleno del Tribunal y remitido a las Cortes junto a la Memoria Dictamen sobre la Cuenta General, pero en volumen diferente, se corresponde a los ejercicios 1983 (aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 28 de julio de 1987) y 1984 (aprobado el 26 de septiembre de 1988).

Como cualquier Informe de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, los Informes Anuales fueron objeto de tramitación ante la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas.

En cuanto a su contenido se limitaron a ofrecer una visión, desde luego más amplia que la ofrecida en la Memoria Dictamen sobre

---

(11) La Memoria- Dictamen sobre la Cuenta General correspondiente al ejercicio de 1979 fue aprobada por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 31 de mayo de 1984; la Memoria-Dictamen correspondiente a la Cuenta General del ejercicio 1980 fue aprobada el 20 de enero de 1985; la Memoria-Dictamen correspondiente a la Cuenta General del ejercicio 1981 fue aprobada el 28 de octubre de 1985 y la Memoria-Dictamen correspondiente al ejercicio de 1982 fue aprobada por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 13 de octubre de 1986.

la Cuenta General, respecto de la ejecución presupuestaria. En la presentación de ambos Informes se especificaba que era objeto de análisis la información contenida en la Cuenta General del Estado, profundizando en los aspectos de cumplimiento y de legalidad.

Igualmente, con alcance ciertamente limitado debido al escaso desarrollo de las administraciones autonómicas propias de aquellos años, se fiscaliza las cuentas de las comunidades autónomas –que prácticamente se reducía a ver el grado de ejecución presupuestaria– y de las entidades locales, incorporando una Memoria de las actuaciones jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas.

Independientemente de los Informes Anuales remitidos a las Cortes, el Tribunal de Cuentas continuó realizando, –bien por propia iniciativa, bien a iniciativa de las propias Cortes Generales– fiscalizaciones particulares sobre determinadas materias o entidades.

c) Tercera etapa (años 1989 a 2001): aprobación y remisión independiente del Informe Anual.

A partir del Informe Anual correspondiente al año 1985, aprobado el 18 de diciembre de 1989, primero publicado tras la entrada en vigor de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, se acordó no sólo su aprobación de forma independiente a la Declaración sobre la Cuenta General, sino su publicación por completo separada a la misma, si bien partiendo de los resultados del examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, que se toman como soporte del Informe Anual.

En dicho Informe se integra la totalidad de la actuación fiscalizadora realizada por el Tribunal dividiéndose el Sector público en tres subsectores –Sector Público Estatal, Seguridad Social y Sector Público Territorial–.

No vamos a entrar propiamente en lo que fue su contenido, que es reproducible respecto al contenido de los sucesivos Informes Anuales, pero si nos gustaría dejar sentado que los mismos proporcionaban una visión certera sobre la realidad económico-financiera que pretendía mostrar. Ciñéndonos al ámbito público estatal (Administración Ge-

neral del Estado y Organismos Autónomos) ofrecieron un análisis por funciones y por programas de las distintas actividades, así como puramente económica, centrándose particularmente en las áreas de personal y subvenciones. Como objeción, de carácter general, pero realmente importante, se le puede achacar el hecho de utilizar un lenguaje excesivamente técnico, sin tener en cuenta que sus destinatarios finales son los parlamentarios, lo cual sin duda incidía en la poca utilidad de los mismos para el debate político.

Este esquema fue seguido, con ciertas variantes –algunas de calado– en los sucesivos Informes Anuales presentados a las Cortes hasta el año 1998(12). Así:

- a partir del Informe Anual correspondiente al ejercicio de 1991 se prescinde de recoger los resultados del examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, entendiéndose que ya estaban recogidos en la Fundamentación y Desarrollo de la misma remitida en su día a las Cortes por el Pleno del Tribunal de Cuentas. No obstante lo categórico con lo que se pronunció el Informe de 1991, en Informes correspondientes a ejercicios posteriores sí se reflejó un breve análisis de la Cuenta General, al objeto de ofrecer una visión global de la liquidación presupuestaria y del endeudamiento;
- a partir del Informe Anual correspondiente al ejercicio de 1992 se acuerda que los resultados del análisis de la actividad económica del sector público territorial correspondiente a las Comunidades

---

(12) Los sucesivos Informes Anuales fueron aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas en las siguientes fechas: el 14 de junio de 1990 se aprobó el Informe Anual correspondiente al ejercicio de 1986; el 11 de marzo de 1991 se aprobó el Informe Anual de 1987; el 21 de noviembre de 1991 se aprobó el correspondiente a 1988; el 29 de enero de 1993 se aprobó el correspondiente al año 1989; el 21 de diciembre de 1993 se aprobó el correspondiente al año 1990; el 29 de noviembre de 1994 se aprobó el correspondiente al año 1991; el 28 de junio de 1995 se aprobó el correspondiente al año 1992; el 28 de marzo de 1996 se aprobó el Informe Anual correspondiente a 1993; el 20 de marzo de 1997 se aprobó el Informe Anual correspondiente al ejercicio de 1994; el 26 de marzo de 1998, el correspondiente al ejercicio de 1995; el 27 de mayo de 1999, el correspondiente al ejercicio de 1996; el 29 de marzo de 2000, el correspondiente al ejercicio de 1997 y; por último el 1 de febrero de 2001 se aprobó el Informe Anual correspondiente al ejercicio de 1998. Todos ellos fueron igualmente tramitados ante la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas.

Autónomas y a las Corporaciones Locales se presenten en informe separado, con tramitación independiente.

A nuestro juicio, es en esta tercera etapa, cuando el Informe Anual dio sus mejores frutos para la Institución –y por ende para el control parlamentario–, habiendo acertado el Pleno del Tribunal plenamente en desvincularlo de la Declaración sobre la Cuenta General del Estado; de esta forma el Tribunal de Cuentas pudo cumplir con el doble mandato constitucional de presentar tanto el Informe Anual como la Declaración sobre la Cuenta General del Estado. Ciertamente pudo haber aspectos a mejorar, particularmente en lo que se refiere a que en muchas ocasiones se reiteraba lo ya analizado en la Cuenta General, pero es innegable que el Informe Anual fue un instrumento apto para tener una visión amplia acerca de la verificación de la ejecución de los programas y objetivos por las entidades del sector público en un ejercicio determinado, reservando los informes de fiscalización específicos para aquellas áreas o entidades en las que el Pleno del Tribunal (o en su caso las Cortes) entendía que debía profundizarse en el conocimiento de cómo se había llevado a cabo una determinada gestión.

Sin duda el mejor aliado para el Informe Anual es el Presupuesto por Programas y Objetivos, en cuanto contiene definiciones suficientemente claras y concretas de los objetivos perseguidos que permite comprobar y medir el grado de realización de los mismos e incluir indicadores económicos de objetivos facilitando con ello el análisis de los costes de los servicios realizados; la imposición de esta forma de programación presupuestaria, como señala RODRIGUEZ BEREIJO(13), viene a ser una exigencia del artículo 31.2 CE.

d) Cuarta etapa (desde 2001 hasta nuestros días): Conversión –o mutación– del Informe Anual en Memoria de Actuaciones (denominación que ha recibido hasta el año 2012) o Memoria Anual (denominación recibida a partir del ejercicio 2013).

---

(13) Vid. Conferencia titulada “Una perspectiva constitucional del control del gasto público” impartida el 26 de mayo en el Palacio del Senado en Madrid, en la Jornada Técnica organizada por la Asociación de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas.

Esta etapa se caracteriza por la inexistencia de un Informe Anual con contenido propiamente fiscalizador. En su lugar el Tribunal de Cuentas viene elevando a las Cortes Generales un documento denominado Memoria de Actuaciones o Memoria Anual, haciendo constar que se hace en cumplimiento de los artículos 136.2 de la Constitución, 13 LOTCu y 28 LFTCu.

De forma muy concisa podemos decir que se informa a las Cortes Generales sobre la organización del Tribunal de Cuentas, sus recursos humanos, actuaciones en materia de igualdad de género, presupuesto del Tribunal de Cuentas, se ofrecen datos globales sobre el cumplimiento de la obligación de rendición de cuentas al igual que sobre contratación, se ofrece una memoria de actuaciones jurisdiccionales así como sobre otras actuaciones del Tribunal.

A diferencia de los Informes Anuales, ninguna Memoria de Actuaciones o Memoria Anual ha sido tramitada por las Cortes Generales conforme al procedimiento previsto en el Reglamento del Congreso respecto de los Informes de Fiscalización recibidos del Tribunal de Cuentas.

B.2) Análisis particular de los antecedentes del Acuerdo plenario de 28 de junio de 2001 y de la motivación de la Memoria de Actuaciones de los ejercicios 1999, 2000 y 2001

#### 1.– Antecedentes del Acuerdo y opinión crítica.

Si observamos en la nota a pie de página el año al que va referido cada Informe Anual y el año de aprobación del mismo vemos que, de media, el lapso temporal comenzó siendo de cuatro años y terminó siendo de tres años, existiendo dos ejercicios (1991 y 1993) en el que se aprobaron dos Informes Anuales cada uno de ellos, si bien hay que decir que en 1992 tuvo lugar la renovación del Pleno del Tribunal de Cuentas, con la consiguiente paralización asociada.

Ya hemos visto la brecha temporal de cinco años con la que el Tribunal de Cuentas comenzó sus funciones de fiscalización tras la promulgación de la Ley Orgánica, aprobando la primera Memoria Dictamen en 1983 referente al ejercicio de 1978 y cómo, en ejercicios

posteriores se fue acortando el lapso temporal respecto al ejercicio fiscalizado (en los ejercicios de 1991 y 1993 se aprobaron dos Informes Anuales en cada uno de ellos), sin que ello significara que se realizara un trabajo de menor calidad.

No obstante dicho retraso -con el consiguiente eco mediático, particularmente cuando afectaba a supuestos de mal uso de fondos públicos- fue en ocasiones motivo de ironía en diversos medios de comunicación, originando cierta indignación social al percibir también una actuación no totalmente diligente por parte del Tribunal de Cuentas en el cumplimiento de sus obligaciones de control.

Dichas críticas fueron particularmente reiteradas con ocasión de sonados episodios de corrupción en la década de los años noventa, provocando que tanto el Pleno del Tribunal de Cuentas como los profesionales que prestaban en el mismo se afanaran en encontrar soluciones a las críticas vertidas a la Institución.

FERNÁNDEZ CARNICERO y ARAUJO DÍAZ DE TERÁN(14), además de proponer una serie de medidas normativas que, a su juicio, revertirían en la mejora del control externo, se hacen eco de las propuestas de PASCUAL GARCÍA en un artículo, lo suficientemente expresivo, titulado “El desfase temporal en las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas: una propuesta de solución a través de una distinta concepción del informe Anual”, en el que en definitiva viene a vincular la anualidad del informe no a las actuaciones de los gestores públicos sino a la actividad desarrollada por el Tribunal de Cuentas en un año, que comentamos a continuación.

Este autor dirige su crítica además de a lo que denomina “carácter retardatario” del procedimiento fiscalizador hacia la forma en como se venía concibiendo el Informe Anual, señalando:

- i) Niega que fuera función del Informe Anual la de ofrecer una visión global de la actividad financiera del sector público,. La

---

(14) Vid. C.J. FERNÁNDEZ-CARNICERO y M. ARAUJO DÍAZ DE TERÁN en sus comentarios al artículo 136 de la Constitución, dentro de la obra colectiva “Comentarios a la Constitución Española de 1978”, dirigidos por Óscar Alzaga Villaamil.

abundancia de datos numéricos contenidos en el Informe Anual le aproxima a una Memoria de Gestión, e induce a confundir el rol del Tribunal de Cuentas que es el de verificación de cuentas.

- ii) Critica que el Informe Anual se refiera precisamente a la actividad de los gestores públicos durante un determinado año y no a las actuaciones fiscalizadoras realizadas por el propio Tribunal. Añade a este argumento que un retraso en la rendición de cuentas por parte de los gestores públicos produciría igual retraso en los Informes anuales.≤
- iii) Manifiesta la imposibilidad de que el Informe Anual tenga por objeto un año concreto pues en el mismo se incluyen por mera agregación o yuxtaposición (por exigencia del artículo 28 LFTCu que no del artículo 136 CE ni de la LOTCu) una síntesis de la total actuación fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, incluidas las actuaciones jurisdiccionales. Dada la imposibilidad de que la actuación fiscalizadora del Tribunal de Cuentas vaya referida a un mismo ejercicio (no siempre las cuentas se rinden en plazo, los informes singulares abarcan ejercicios distintos, etc) de ello deriva la imposibilidad de que el Informe Anual tenga por referencia temporal un único ejercicio.
- iv) Por último señala que al referirse al periodo anual, en el Informe no se tiene en cuenta la actuación global del organismo o servicio desde la última fiscalización realizada, o en su defecto, desde los ejercicios no prescritos hasta el presente al que se refiere el Informe Anual.

Por todo ello viene a proponer que en el Informe Anual se distingan tres partes en función de su contenido:

- en la primera parte habrán de ofrecerse no los resultados de la gestión económica del sector público sino una síntesis de las actuaciones fiscalizadoras desarrolladas durante el año fiscal, es decir, en el periodo de doce meses en el que dichas actuaciones se han desarrollado (que además no tiene por qué coincidir con el año natural) siendo preferible tomar como referencia el 30 de

octubre de cada año, por ser la fecha en que terminan los plazos de rendición de cuentas del ejercicio anterior.

- en la segunda parte se integrarían los informes singulares o especiales que por exigencias del artículo 28 LFTCu, que no del artículo 136 CE ni de la LOTCu, han de integrarse en el Informe Anual;
- por último, en la tercera parte se incorporarían los informes derivados de fiscalizaciones específicas derivadas de exigencias legales de fiscalizar determinados ámbitos: contratación, modificaciones presupuestarias, situación y variaciones de patrimonio.

Ciertamente no podemos sino manifestar nuestro acuerdo con PASCUAL GARCÍA –quien, por lo demás, es un reconocido especialista en materia de gasto público– en cuanto critica la extensión omnicomprendiva con que se configuró al Informe Anual en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, así como a la excesiva rigidez en lo referente a los plazos y trámites a observar y que no hacen sino retardar los informes de fiscalización.

Sin embargo, el Pleno del Tribunal de Cuentas supo delimitar el papel del Informe Anual a fin de configurarlo y hacerlo realmente útil. Así, en primer lugar, desvinculó el Informe Anual del Sector Público Estatal tanto de la Declaración sobre la Cuenta General del Estado como de los Informes Anuales del Sector Público Territorial –Autonómicos y Locales–, que se presentaron y rindieron en momentos diferentes. En segundo lugar no se impidió, sino todo lo contrario, que las fiscalizaciones específicas se rindieran a las Cortes de forma independiente al Informe Anual,coadyuvando con ello a un mayor impacto de dichos Informes.

Lo que sí es consideramos objeto de crítica es la propuesta de transformación del Informe Anual, que tiene como su propio nombre indica un contenido eminentemente fiscalizador, en una síntesis de las actuaciones fiscalizadoras llevadas a cabo por el Tribunal de Cuentas durante el año, esto es, en una suerte de memoria de actuaciones, que es en lo que a la postre se ha convertido.

Exponemos a continuación las razones en las que basamos nuestra opinión crítica:

- Como se ha visto, el Informe Anual es una institución que ha merecido la atención de organizaciones internacionales (INTOSAI) que demandan respecto del mismo, en cada Estado, el reconocimiento y protección a nivel constitucional. Carece de toda lógica y sentido que ese reconocimiento y protección venga referido a un documento que se limita a reflejar una síntesis de las actuaciones fiscalizadoras, pero sin contenido fiscalizador alguno y sin referencia temporal al mismo ejercicio.
- El propósito del Informe Anual es ofrecer a las Cortes una visión global o conjunta sobre la gestión del sector público estatal, a fin de que puedan ejercer el control político que les corresponde. Al no rendirse el Informe Anual ofreciendo la visión anual o conjunta que se demanda, sería el Tribunal de Cuentas quien seleccione—al aprobar el programa de fiscalización y sin perjuicio de la iniciativa que también se reconoce a las Cortes Generales conforme al artículo 45 LOTCu— los ámbitos sobre los que se va a ejercer el control de eficiencia y economía, de forma que pasaría a ejercer una función que excede en mucho de la simplemente técnica que se le presupone.  
Ciertamente el Tribunal de Cuentas, al igual que las Cortes, siempre ha de tener garantizada la posibilidad de proponer ámbitos específicos para llevar a cabo fiscalizaciones singulares (vid. artículo 45 LOTCu), pero ello no puede ir en menoscabo del “derecho” o facultad del Parlamento de conocer, a los efectos de poder ejercer el adecuado control político, cómo ha sido la gestión económico financiera en un ejercicio determinado en términos globales. Sin duda ésta es la finalidad perseguida en el artículo 136.2 CE y 13 LOTCu, y lo que justifica la inclusión del Tribunal de Cuentas en la propia Constitución, como órgano de relevancia constitucional, y garante por ello del cumplimiento de los principios y normas básicas en la ejecución del gasto público con arreglo a criterios de legalidad, eficiencia y economía.
- De la dicción del propio artículo 136.2 CE, y particularmente del contenido de los artículos 13 LOTCu y 28 LFTCu no cabe sino concluir en que el Informe Anual tiene, en sí mismo, un contenido

fiscalizador y ese contenido no puede sino ir referido a la gestión del sector público (en el caso al que nos venimos refiriendo el estatal) durante un periodo de tiempo determinado –un año–.

- En el ámbito parlamentario esta tesis está sustentada por los Informes sobre “Tramitación parlamentaria de la Cuenta General del Estado”, de 1 de diciembre de 1983, el Dictamen del Pleno del Congreso de los Diputados de los Diputados de 28 de junio de 1984, ya expuestos, los cuales no son tenidos en cuenta por el autor citado.
- La configuración del Informe Anual como una síntesis de las actuaciones fiscalizadoras significa, en última instancia, la más absoluta desconexión del mismo en relación al ejercicio presupuestario al que debía ir referido. Piénsese que las actuaciones fiscalizadoras llevadas a cabo en un ejercicio por el Tribunal de Cuentas pueden ir referidas a entidades de distintos ámbitos territoriales y también con distinto ámbito temporal; esto es, no se refieren todas ellas a un mismo ejercicio presupuestario, con lo cual el referido documento devendría por completo inútil para el debate y control parlamentario.

## 2.– El Acuerdo plenario de 28 de junio de 2001.

La configuración del Informe Anual como Memoria de Actuaciones fue acordada por el Pleno el Tribunal de Cuentas en su sesión de 28 de junio de 2001(15).

Si bien desconocemos los motivos en los que se fundamentó el referido Acuerdo, el cual a pesar de lo importante de la materia –por cuanto que afecta a la interpretación, alcance y contenido de un precepto constitucional– no ha sido nunca publicado, podemos inferir que los mismos son los mismos que los invocados como motivación de la primera Memoria de Actuaciones (la correspondiente a los ejercicios 1999, 2000 y 2001) que se sometió a las Cortes en lugar del Informe Anual y que se exponen a continuación(16):

---

(15) En relación al concepto de mutación constitucional véase el documentadísimo estudio de F. FERNÁNDEZ SEGADO “Las mutaciones jurisprudenciales en la Constitución”, Revista de las Cortes Generales, págs. 7-88.

(16) Así se refleja expresamente en la presentación de la Memoria de Actuaciones del Tribunal de Cuentas correspondiente a los ejercicios 1999, 2000 y 2001, que se encuentra disponible en la página web del Tribunal y que fue la primera que se aprobó con el nuevo formato.

- se constata un doble criterio en relación al ámbito temporal al que el Informe Anual se venía refiriendo, puesto que en relación a la función fiscalizadora se centraba en el ejercicio económico en el que se había desarrollado la gestión examinada, ya que se configuraba como un informe de la gestión económico-financiera del Sector-público en el ejercicio correspondiente, en tanto que en relación a la memoria de actividades jurisdiccionales, que se añadía al Informe Anual por imperativo del artículo 13.3 LOTCu, se reflejaban las actuaciones practicadas por el Tribunal durante el ejercicio, con independencia del momento en que hubiera tenido lugar la actividad enjuiciada.
- la ampliación del ámbito de referencia de la Cuenta General del Estado, que podía conducir a reiteraciones con el propio Informe Anual
- que la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en sus reuniones de 17 de octubre de 2000 y 22 de mayo de 2001, adoptó la resolución de instar al Tribunal de Cuentas para que definiese *«el contenido y alcance que, a partir de ahora, deba tener el informe Anual del Sector público estatal, dada la actual estructura de la Cuenta General del Estado, sobre la que el Tribunal de Cuentas deberá formular su Declaración Definitiva»*.

A lo expuesto restaría añadir que tal y como se expresa en la Memoria, la transición del modelo de informe Anual vino a coincidir con la renovación del Pleno del Tribunal de Cuentas(17), originándose un desfase respecto de los ejercicios pendientes de incluir en la Memoria de actividades fiscalizadoras, por lo que el ámbito temporal del informe anual como Memoria de Actuaciones se acordó que fuera referido a los ejercicios 1999, 2000 y 2001.

No resulta necesario redundar en los motivos esgrimidos para dejar de realizar el Informe Anual, ni entendemos que sea tampoco

---

(17) Esto es, el Acuerdo de 28 de junio de 2001 fue adoptado por el Pleno cuyos Miembros fueron elegidos en la renovación producida en el año 1991, una vez transcurrido el plazo de nueve años y meses antes del nombramiento de nuevos Miembros, habiendo igualmente renovado algunos Miembros del anterior Pleno; durante el mandato de dicho Pleno se sometió siempre a las Cortes el Informe Anual previsto en el artículo 136.2 CE; posteriormente se han producido dos renovaciones plenarias una en noviembre de 2001, que inauguró el sistema de Memoria de Actuaciones, y la última en julio de 2012.

necesario reiterar ni profundizar en nuestras objeciones –que resultan patentes a lo largo del presente artículo- respecto de la fundamentación ofrecida por el Pleno del Tribunal de Cuentas en relación a la materia que nos ocupa.

### C) Una propuesta de Informe Anual para el futuro

Vista la situación actual, merece la pena tener una leve idea acerca de cómo resuelven el tema algunos países de nuestro entorno. En todo caso, y como premisa, hemos de tener en cuenta que si bien existen principios o reglas genéricas que podemos considerar comunes, sin embargo difieren tanto los medios –personales y materiales– como los propios poderes con los que están dotadas las respectivas entidades fiscalizadoras superiores de control.

En Alemania, el Tribunal de Cuentas Federal, *Bundesrechnungshof*, presenta a finales de ejercicio un Informe Anual referente a la gestión del Gobierno federal del ejercicio anterior(18). Vendría a ser una refundición de nuestra Cuenta General, pues analiza la representatividad y fiabilidad de la cuentas, así como también de auditoría de regularidad, pues analiza cómo se cumplieron las reglas y principios subyacentes de la gestión financiera pero también hace un análisis de eficacia sobre el grado de cumplimiento de los presupuestos ministeriales departamentales, proponiendo las reformas legislativas que estime pertinentes. Posteriormente en primavera se hace un Informe complementario del anterior.

En Francia, la Cour des Comptes presenta normalmente antes de verano (este año el documento va fechado el 23 de mayo de 2017(19)) un documento sobre resultado presupuestario del ejercicio anterior, dónde se viene a analizar el grado de ejecución presupuestaria también desde el punto de vista de la eficacia, esto es, como se han cumplido los objetivos presupuestarios.

---

(18) se pueden consultar en versión inglesa en la página web <https://www.bundesrechnungshof.de/en/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte-en>

(19) <https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/EzPublish/20170531-rapport-budget-Etat-2016-resultats-gestion.pdf> auditoría que son importantes para los proyectos legislativos propuestos

En parecidos términos, en Italia la Corti dei Conti –que tiene la obligación legal de presentar en junio de cada año un informe sobre como se ha cumplimentado el presupuesto del año anterior–, ha presentado en junio de este año un Informe Anual(20) que viene a ser una refundición de lo que constituye propiamente la Cuenta General con el análisis del cumplimiento de los objetivos presupuestarios.

Estos países juegan con una ventaja comparativa respecto del nuestro y es que en ninguno de ellos sus Tribunales de Cuentas se ven limitados por el hecho de que les sean remitidas las cuentas en el mes de octubre del año siguiente al que se va a auditar, limitación que afecta a lo que constituye la Declaración propia de la Cuenta General del Estado, pero ya hemos visto que el Informe Anual se desvinculó completamente de ella desde el año 1995.

También el Tribunal de Cuentas Europeo ha publicado en el mes de septiembre de 2017 su Informe Anual correspondiente al ejercicio de 2016, si bien este documento entendemos que no pasa de ser una verificación contable(21).

En definitiva, los Informes Anuales son una práctica habitual en instituciones análogas prestigiosas de países de nuestro entorno. Se trata, a nuestro juicio, de dotar al mismo del contenido y alcance adecuado, huyendo del carácter omnicompreensivo con que le trató de dotar la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas –excediendo del ámbito más limitado previsto en la propia Ley Orgánica–.

Dicho contenido sería el que en su día señaló el Dictamen de 1 de diciembre de 1983, con el objeto de comprobar, en primer término, si se han alcanzado los objetivos previstos, grado de ejecución de los programas, etc, por las entidades del sector público. No se puede negar al Informe Anual un contenido fiscalizador, que por lo demás está en línea con lo que venía realizando el propio Tribunal de Cuentas en los Informes Anuales posteriores al año 1991 hasta el último que, como tal, remitió a las Cortes.

---

(20) [http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/\\_documenti/controllo/sezioni\\_riunite/sezioni\\_riunite\\_in\\_sede\\_di\\_controllo/2017/parifica\\_2016\\_intervento\\_martucci\\_di\\_scarfizzi.pdf](http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/_documenti/controllo/sezioni_riunite/sezioni_riunite_in_sede_di_controllo/2017/parifica_2016_intervento_martucci_di_scarfizzi.pdf)

(21) <http://www.eca.europa.eu/es/Pages/ecadefault.aspx>